Die Einkommens- und Vermögensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft

Eine Darstellung und kritische Analyse
der geltenden Besteuerungsverfahren und
möglicher Reformvorschläge

Inauguraldissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften
(doctor rerum oeconomicarum)
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von
Herbert Schäffner
aus Lauda-Königshofen

Saarbrücken
1985

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41552701_0014

DIE EINKOMMENS- UND VERMÖGENSBESTEUERUNG DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

- Eine Darstellung und kritische Analyse der geltenden Besteuerungsverfahren und möglicher Reformvorschläge -

INAUGURALDISSERTATION
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften
(doctor rerum oeconomicarum)
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann
HERBERT SCHÄFFNER
aus Lauda-Königshofen

Saarbrücken 1985

Tag der Disputation:	09. Juli 1985
Dekan:	Prof. Dr. Jürgen Burmeister
Erstberichterstatter:	Prof. Dr. Dr. h.c. Günter Wöhe
Zweitberichterstatter:	Prof. Dr. Karlheinz Küting

V O R W O R T

Die vorliegende Arbeit, die ich während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Revisions- und Treuhandwesen der Universität des Saarlandes angefertigt habe, wurde im Sommersemester 1985 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen.

Dem Direktor des Instituts, meinem verehrten akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Dr. h.c. Günter Wöhe, danke ich für die wissenschaftliche Betreuung der Arbeit und seine großzügige Unterstützung. Herrn Professor Dr. Karlheinz Küting danke ich für die Übernahme des Korreferats. Mit Herrn Dr. Heinz Kußmaul konnte ich große Teile der Arbeit diskutieren; auch ihm sowie meinen Kollegen Dipl.-Kfm. Thomas Gruber und Dipl.-Kfm. Joachim Kerth, die mir beim Lesen der Korrekturen nicht nur formale, sondern auch wertvolle inhaltliche Hinweise gegeben haben, danke ich für ihre uneigennützige Hilfe herzlich.

Saarbrücken, im November 1985 Herbert Schäffner

INHALTSVERZEICHNIS

Seite

ÜBERSICHTEN UND TABELLEN IX

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS XI

Erster Teil: GRUNDLAGEN

A. ERLÄUTERUNG DER PROBLEMSTELLUNG UND VORGEHENSWEISE 1

I. Gegenstand der Untersuchung 1

1. Besonderheiten bei der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft 1

2. Das Verhältnis von Steuervergünstigungen und Subventionen 6

3. Umfang und Bedeutung der Steuervergünstigungen und Subventionen für die Land- und Forstwirtschaft 10

II. Aufbau der Arbeit aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 19

1. Die Forschungskonzeption der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 19

2. Ziel der Arbeit und notwendige Vorgehensweise 21

3. Gründe für die Behandlung des Themas aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 26

III. Grundsätze zur Beurteilung steuerlicher Vorschriften 29

1. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung 29

2. Maßstäbe zur Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit 32

3. Die Praktikabilität der Besteuerung und ihr Einfluß auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung 39

4. Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Berücksichtigung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen 41

5. Bedeutung der Besteuerungsgrundsätze für die Arbeit 46

Seite

B. DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHE BETRIEB ALS GEGENSTAND DER UNTERSUCHUNG 48

I. Definition und Erscheinungsformen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes 48

1. Die Definition des Betriebes in der Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht 48

2. Systematisierung und Klassifizierung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe 58

3. Erfolgsermittlung in der Land- und Forstwirtschaft 65

II. Die Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichem Betrieb und Gewerbebetrieb 68

1. Notwendigkeit der Abgrenzung 68

2. Die einzelnen Abgrenzungsmerkmale 70

a) Systematisierung der Abgrenzungsfälle 70

b) Zukauf fremder Erzeugnisse 72

c) Absatz der Produkte über ein eigenes Handelsgeschäft 77

d) Weiterverarbeitung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse 81

e) Abgrenzung bei Tierhaltung 85

3. Zusammenfassende Beurteilung der Abgrenzungsregeln 95

Zweiter Teil: DARSTELLUNG UND KRITISCHE ANALYSE DER WERTERMITTLUNG DES LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHEN VERMÖGENS

A. THEORETISCHE GRUNDLAGEN DER WERTERMITTLUNG 97

I. Entwicklung und Stand der Vermögensbewertung 97

1. Die Einheitsbewertung als besondere Form steuerlicher Wertermittlung 97

2. Die historische Entwicklung der substanzsteuerlichen Wertermittlung 103

3. Die bestehenden steuerlichen Wertunterschiede zwischen den Vermögensarten 106

Seite

II. Theoretische Begründung des anzuwendenden Wertmaßstabes 112

1. Der Begriff des Wertes 112

2. Die verschiedenen Interpretationen des Wertes 116

a) Objektive Werte 116

b) Subjektive Werte 117

c) Gerundive Werte 119

3. Anforderungen an steuerliche Werte 122

4. Die Wertmaßstäbe des Bewertungsgesetzes 126

a) Der gemeine Wert als objektivierter Wert 126

b) Der Ertragswert als objektivierter Wert 128

c) Zusammenhang zwischen gemeinem Wert und Ertragswert 131

5. Zielsetzung der Vermögensteuer und Wertmaßstab 136

III. Probleme bei der Anwendung der Wertmaßstäbe 150

1. Die Bestimmung des Ertragswertes 150

a) Festlegung der Nutzungsdauer 150

b) Bestimmung des Kalkulationszinssatzes 152

c) Ermittlung der Reinerträge 156

2. Die Bestimmung des gemeinen Wertes von Grundstücken 159

a) Direkte Wertermittlung 159

b) Indirekte Wertermittlung 166

c) Gemeiner Wert und Steuern auf Veräußerungsgewinne 177

IV. Analyse der Unterschiede zwischen Verkehrswert und Ertragswert land- und forstwirtschaftlicher Betriebe aus betriebswirtschaftlicher Sicht 180

1. Probleme bei der Beurteilung der Wertunterschiede 180

a) Die Ausgangssituation 180

b) Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ertragswertes 183

c) Besondere Verhältnisse des Grundstücksmarktes 186

Seite

2. Mögliche Erklärungen der Wertdifferenzen 189

a) Steuervergünstigungen und Zinsverbilligungen 189

b) Die Fixkostendegression 193

c) Die Übertragung stiller Rücklagen 197

B. DARSTELLUNG UND KRITISCHE ANALYSE DES GELTENDEN WERTERMITTLUNGSVERFAHRENS 204

I. Umfang und Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 204

1. Überblick über den Ablauf der Vermögensbewertung 204

2. Begriff des land und forstwirtschaftlichen Vermögens 205

3. Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als wirtschaftliche Einheit 207

a) Grundsätze zur Bildung einer wirtschaftlichen Einheit 207

b) Wirtschaftliche Einheit bei Verpachtung 209

4. Die Abgrenzung gegenüber den übrigen Vermögensarten 213

a) Grundsätzliche Zuordnungsregeln 213

b) Abgrenzung zum sonstigen Vermögen 214

c) Abgrenzung zum Grundvermögen 215

aa) Zuordnung der Wohngebäude 215

bb) Zuordnung von Grundstücken bei Nutzungsänderungen 219

II. Das Verfahren zur Ermittlung der Reinerträge land- und forstwirtschaftlicher Betriebe 223

1. Überblick über das Bewertungsverfahren 223

a) Durchführung eines vergleichenden Verfahrens 223

b) Ermittlung der Vergleichszahlen 230

2. Die Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung 231

a) Die Erfassung der natürlichen Ertragsbedingungen 231

aa) Schätzung der Ertragsfähigkeit des Bodens 231

Seite

bb) Korrektur der Bodenschätzergebnisse 239

cc) Abrechnungen für besondere natürliche Ertragsbedingungen 242

b) Die Erfassung der betriebsindividuellen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen 244

aa) Die innere und äußere Verkehrslage 244

bb) Die Betriebsgröße 248

c) Die Erfassung der regionalen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen 249

aa) Die Betriebsorganisation 249

bb) Der Umfang der Tierhaltung 251

cc) Die Betriebsmittelausstattung 253

dd) Regionale Preis- und Aufwandabweichungen 254

ee) Die Grundsteuerbelastung 262

d) Durchführung der Wertermittlung 263

e) Zu- und Abschläge für besondere betriebsindividuelle Ertragsbedingungen 265

3. Die Bewertung der übrigen Nutzungen 269

a) Überblick über die Wertermittlung 269

b) Besonderheiten bei der Bewertung der weinbaulichen Nutzung 270

c) Besonderheiten bei der Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung 275

III. Zusammenfassende Beurteilung der Vermögensbewertung 282

1. Das Wertermittlungsverfahren 282

a) Die Konzeption des Verfahrens 282

b) Die Durchführung des Verfahrens 287

2. Die Festlegung der Ausgangsertragswerte 291

IV. Alternativen zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens 296

1. Verfahren auf der Basis des gemeinen Wertes 296

a) Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter 296

b) Ermittlung des gemeinen Wertes mit Hilfe der Erträge 297

Seite

2. Verfahren auf der Basis des Ertragswertes 300
a) Direkte Schätzung der Reinerträge 300
b) Ansatz der tatsächlich erzielten Reinerträge 302
c) Reinertragsschätzung mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen 304

V. Wertmaßstab, Bewertungsverfahren und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwischen den Vermögensarten - zugleich ein Zwischenergebnis - 307

Dritter Teil: DARSTELLUNG UND KRITISCHE ANALYSE DER EINKOMMENSBESTEUERUNG DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

A. DIE HISTORISCHE ENTWICKLUNG DER EINKOMMENSBESTEUERUNG 315

I. Die Entwicklung bis 1948 315

II. Die Entwicklung ab 1948 318

B. DIE GEGENWÄRTIGE REGELUNG DER EINKOMMENSBESTEUERUNG 324

I. Die verschiedenen Methoden der Gewinnermittlung 324
1. Überblick über die Gewinnermittlungsarten 324
2. Anwendungsbereich der einzelnen Gewinnermittlungsarten 325
a) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 325
b) Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung 330
c) Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen 332
d) Schätzung des Gewinns 333

II. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen im einzelnen 336
1. Zweck und Bedeutung der Durchschnittsätze 336

Seite

2. Darstellung des Durchschnittsatzverfahrens 339
   a) Überblick über den Aufbau der Durchschnittsätze 339
   b) Die Ermittlung des Grundbetrages 341
      aa) Der Einfluß des Flächenbestandes auf den Grundbetrag 341
      bb) Einfluß des Tierbestandes auf den Grundbetrag 346
   c) Die Ermittlung des Wertes der Arbeitsleistung 350
   d) Korrektur der Eigenkapitalverzinsung 355
   e) Erfassung des Wohnungswertes 357
   f) Die Erfassung der Gewinne aus Sondernutzungen und besonderen Betriebsvorgängen 359
3. Kritische Beurteilung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen 363
   a) Konzeptionelle Mängel des Durchschnittsatzverfahrens 363
   b) Mängel der Lohnzuschläge 366
   c) Gewinnunterschiede zwischen vergleichbaren Betrieben 373
   d) Der Aufwand für die Gewinnermittlung 378
4. Sonstige Besonderheiten bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen 380
   a) Übertragung stiller Rücklagen 380
   b) Gewinnabzüge für Investitionen 386
5. Der Freibetrag nach § 34e EStG und seine Bedeutung für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung 388
6. Wahlmöglichkeiten bezüglich der Gewinnermittlungsart 391

III. Alternativen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen 399
   1. Ersatzlose Abschaffung der Durchschnittsätze 399
   2. Gewinnschätzung anstelle der Durchschnittsätze 402
      a) Prinzipielle Eignung der Schätzverfahren 402
      b) Empirische Ergebnisse zur Schätzgenauigkeit 406
   3. Einschränkung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen 412

Seite

IV. Von der Gewinnermittlung unabhängige Steuervergünstigungen 419

1. Gewinnermittlungszeitraum als Steuervergünstigung 419

2. Der Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 423

3. Die Begünstigung von Veräußerungsgewinnen 427

a) Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes 427

b) Entnahme von Grundstücken zur Erbabfindung 431

V. Beurteilung der Einkommensteuervergünstigungen unter Berücksichtigung agrarpolitischer Zielsetzungen 435

1. Ziele der Agrarpolitik 435

2. Eignung der Einkommensteuervergünstigungen zur Zielerreichung 437

ZUSAMMENFASSUNG 443

LITERATURVERZEICHNIS 451

1. Monographien, Beiträge in Handbüchern und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika 451

2. Statistische Quellen 478

3. Gesetze 480

4. Gesetzesbegründungen 482

5. Verwaltungsanweisungen 483

a) Verordnungen 483

b) Richtlinien 484

c) Erlasse 485

6. Urteile 486

a) des Bundesverfassungsgerichts 486

b) des Reichsfinanzhofs 486

c) des Bundesfinanzhofs 486

d) der Finanzgerichte 488

ÜBERSICHTEN UND TABELLEN

Seite

1. Übersichten

Übersicht 1: Ermittlung des Standardbetriebseinkommens 60

Übersicht 2: Abgrenzung der Haupt- und Nebenerwerbsbetriebe 60

Übersicht 3: Landwirtschaftliche und gartenbauliche Betriebsformen 61

Übersicht 4: Betriebsbezogene Einkommensrechnung 66

Übersicht 5: Unternehmensbezogene Einkommensrechnung 67

Übersicht 6: Grundlegende Besteuerungsunterschiede zwischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Gewerbebetrieben 69

Übersicht 7: Typische Abgrenzungsfälle zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieben 71

Übersicht 8: Schematische Darstellung der Abgrenzung zwischen Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen 220

Übersicht 9: Berechnung des Ertragswertes einer Nutzung 229

Übersicht 10: Schematischer Überblick über die Bewertung der einzelnen Nutzungen 231

Übersicht 11: Ermittlung der Vergleichszahlen und des Vergleichswertes der landwirtschaftlichen Nutzung 233

Übersicht 12: Ermittlung der Ertragsmeßzahl landwirtschaftlicher Grundstücke 237

Übersicht 13: Pauschales Bewertungsverfahren 264

Übersicht 14: Prüfschema zur Feststellung der gesetzlich vorgeschriebenen Gewinnermittlungsart 335

Übersicht 15: Schematische Darstellung der Gewinnermittlung und Gewinnzusammensetzung nach § 13a EStG 340

Übersicht 16: Schematische Darstellung der Ermittlung des Ausgangswertes 341

Übersicht 17: Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu berücksichtigende Entscheidungskriterien 393

Seite

2. Tabellen

Tabelle 1: Die wichtigsten Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 1974 - 1983 13

Tabelle 2: Gesamtsumme der an den Sektor Land- und Forstwirtschaft geflossenen Subventionen für die Jahre 1974 - 1982 16

Tabelle 3: Steuerleistung der landwirtschaftlichen Betriebe in den Wirtschaftsjahren 1973/74 - 1982/83 17

Tabelle 4: Steuerquote der Landwirtschaft und der Gesamtwirtschaft in den Jahren 1974 - 1981 17

Tabelle 5: Höchstgrenzen der zulässigen Tierhaltung 87

Tabelle 6: Verhältnis zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten der verschiedenen Vermögensarten 107

Tabelle 7: Entwicklung der Preise und Preisveränderungen landwirtschaftlicher Grundstücke - ohne Sondernutzungen und ohne Inventar -, nach Bundesländern differenziert (ohne Stadtstaaten) 169

Tabelle 8: Entwicklung der Preise und Preisveränderungen landwirtschaftlicher Grundstücke - ohne Sonderkulturen und ohne Inventar -, nach der Ertragsfähigkeit und der Größe der veräußerten Fläche differenziert (Bundesdurchschnitt ohne Stadtstaaten) 170

Tabelle 9: Zahl der Hauptbewertungsstützpunkte 227

Tabelle 10: Lohnansätze in Abhängigkeit vom Ausgangswert 350

Tabelle 11: Tatsächliche Reinerträge der Betriebsformen pro Hektar, Durchschnitt der Wirtschaftsjahre 1981/82 und 1982/83 366

Tabelle 12: Gewinnerfassungsquote bei linearem Zusammenhang zwischen Betriebsfläche, Arbeitseinsatz und Gewinn 368

Tabelle 13: Gewinnerfassungsquote und steuerliche Vor- bzw. Nachteile bei einer Gewinnschätzung, Durchschnittsergebnisse der Wirtschaftsjahre 1980/81 und 1981/82 407

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abb.	= Abbildung
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
AfA	= Absetzung für Abnutzung
AK	= Arbeitskraft
Anm.	= Anmerkung
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
BB	= Betriebs-Berater
Bd.	= Band
Bde	= Bände
BdF	= Bundesminister der Finanzen
BewG	= Bewertungsgesetz
BewRL	= Bewertungsrichtlinien Land- und Forstwirtschaft
BFH	= Bundesfinanzhof
BFuP	= Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	= Bundesgesetzblatt
BMF	= Bundesministerium der Finanzen
BR	= Bundesrat
bspw.	= beispielsweise
BStBl	= Bundessteuerblatt
BT	= Bundestag
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
bzw.	= beziehungsweise
DB	= Der Betrieb
d.h.	= das heißt
Diss.	= Dissertation
DM	= Deutsche Mark
DStR	= Deutsches Steuerrecht
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	= Europäische Gemeinschaften
ErbStG	= Erbschaftsteuergesetz

EStDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuerrichtlinien
f.	= folgende
ff.	= fortfolgende
FG	= Finanzgericht
FN	= Fußnote
FR	= Finanzrundschau
GDL	= Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittsätzen
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
GewStDV	= Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GG	= Grundgesetz
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS	= Großer Senat
GrStG	= Grundsteuergesetz
HFA	= Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HFR	= Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
Hrsg.	= Herausgeber
hrsg.	= herausgegeben
HdStR	= Handwörterbuch des Steuerrechts
HWB	= Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre
i.d.R.	= in der Regel
InfStW	= Information über Steuer und Wirtschaft
i.S.d.	= im Sinne des
i.V.m.	= in Verbindung mit
Jg.	= Jahrgang
KraftStG	= Kraftfahrzeugsteuergesetz
m.E.	= meines Erachtes
Mio	= Millionen
OFD	= Oberfinanzdirektion

RFH	= Reichsfinanzhof
RGBl	= Reichsgesetzblatt
RM	= Reichsmark
RStBl	= Reichssteuerblatt
s.	= siehe
S.	= Seite
Sp.	= Spalte
StbJb	= Steuerberater-Jahrbuch
StBp	= Die steuerliche Betriebsprüfung
StKgR	= Steuer-Kongreß-Report
StuW	= Steuer und Wirtschaft
Tab.	= Tabelle
TZ	= Textziffer
u.a.	= unter anderem; und andere
UStG	= Umsatzsteuergesetz
VAK	= Vollarbeitskraft
Verf.	= Verfasser
vgl.	= vergleiche
VStG	= Vermögensteuergesetz
VStR	= Vermögensteuerrichtlinien
VO	= Verordnung
VOL	= Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft
WiSt	= Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WiSta	= Wirtschaft und Statistik
WISU	= Das Wirtschaftsstudium
WPg	= Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	= zum Beispiel
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	= Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	= Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
Ziff.	= Ziffer

Erster Teil: GRUNDLAGEN

A. ERLÄUTERUNG DER PROBLEMSTELLUNG UND VORGEHENSWEISE

I. Gegenstand der Untersuchung

1. Besonderheiten bei der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

Die vorliegende Untersuchung beschäftigt sich mit den Problemen und Besonderheiten der Einkommens- und Vermögensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft in der Bundesrepublik Deutschland. Anlaß für die Untersuchung ist die Tatsache, daß die Einkommens- und Vermögensbesteuerung der Land- und Forstwirte in einigen wesentlichen Punkten von der Besteuerung der übrigen Steuerpflichtigen abweicht. So wird zum einen der Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit Hilfe des Ertragswertes ermittelt, während für alle anderen Vermögensarten - mit Ausnahme der bebauten Grundstücke[1] - Marktpreise oder aus Marktpreisen abgeleitete Werte angesetzt werden.[2] Der Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wird ermittelt, indem die in Zukunft nachhaltig erzielbaren Reinerträge eines schuldenfreien und mit fremden Arbeitskräften bewirtschafteten Betriebes geschätzt und mit einem Faktor von 18, der einem Kalkulationszinsfuß von etwa 5,5 % entspricht, multipliziert werden.[3] Neben dem abweichenden Wertmaßstab 'Ertragswert' stellt auch das Verfahren zur Schätzung der Reinerträge eine

---

1) Der Wert bebauter Grundstücke wird durch Schätzverfahren ermittelt, die teilweise ebenfalls an den Ertrag anknüpfen. Im Gegensatz zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens soll durch diese Verfahren aber nicht der Ertragswert, sondern der Verkehrswert (gemeiner Wert) der bebauten Grundstücke ermittelt werden. Zum Aufbau und den Problemen dieser Verfahren vgl. STRUNK, U., Neubelebung 1980, S. 51-58; GUTTE , W., Bewertung 1981, S. 63-119 und S. 166-283 sowie STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982,S. 176-286.

2) Zu den Wertmaßstäben des Bewertungsgesetzes und ihrem Anwendungsbereich vgl. WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 686-717 sowie ROSE, G., Substanzsteuern 1984, S. 33-48.

3) Vgl. § 36 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes vom 29.09.1974 (BewG 1974), BGBl I 1974, S. 2369 ff.

auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkte Sonderregelung dar, deren konkrete Ausgestaltung die Höhe der Wertansätze ebenfalls beeinflußt.

Zum anderen werden bei einem großen Teil der Land- und Forstwirte die in ihrem Betrieb erzielten Gewinne nicht mit Hilfe des Vermögensvergleichs oder der Einnahmeüberschußrechnung, sondern durch ein pauschales Verfahren ermittelt. Dieses Verfahren knüpft an die Ergebnisse der Vermögensbewertung an und ist vom Konzept her eine Umkehrung des dort angewandten Bewertungsverfahrens. Der Gewinn wird bestimmt, indem ein bestimmter Bruchteil des Ertragswertes als jährlicher Reinertrag angesetzt wird. Zu diesem Ausgangsbetrag werden pauschalierte Lohnsätze für die Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und der mitarbeitenden Familienangehörigen sowie die Pacht- und Zinseinnahmen addiert, Pacht- und Zinsausgaben werden davon abgezogen.[1)] Die Einkommensbesteuerung einer großen Zahl von Land- und Forstwirten ist dadurch von der substanzsteuerlichen Vermögensbewertung abhängig. Da bei der Vermögensbewertung von den unter durchschnittlichen Verhältnissen nachhaltig erzielbaren und nicht von den tatsächlich erwirtschafteten Reinerträgen ausgegangen wird, werden auch bei der Einkommensteuer nicht die tatsächlichen Einkünfte berücksichtigt, sondern ein Sollertrag der Besteuerung zugrundegelegt. Die Einkommensteuer ist in diesen Fällen keine von der persönlichen Leistungsfähigkeit - repräsentiert durch das tatsächlich erwirtschaftete Einkommen - abhängige Steuer, sondern eine Sollertragsteuer.

Die besonderen Besteuerungsverfahren haben zusammen mit verschiedenen Freibeträgen eine weitgehende Entlastung der Land- und Forstwirte von der Einkommen- und Vermögensteuer und dadurch erhebliche Steuervergünstigungen für diese Gruppe zur Folge. Die Freibeträge und Besteuerungsverfahren

---

1) Vgl. § 13a Abs. 3-7 des Einkommensteuergesetzes vom 06.12.1981 (EStG 1981), BGBl I 1981, S. 1249 ff.; die Gewinnermittlung mit Hilfe von Durchschnittsätzen wird ausführlich auf den S. 336-387 dieser Arbeit behandelt.

führen aber nicht nur zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung zwischen Land- und Forstwirten und den übrigen Steuerpflichtigen, sondern auch - dies wird unten noch ausführlich gezeigt[1] - zu nicht unerheblichen Belastungsunterschieden innerhalb der Land- und Forstwirtschaft. Diese Ungleichbehandlung hat zu zum Teil heftiger Kritik in Literatur und Rechtsprechung geführt.[2] Aufgrund dieser Kritik sind die entsprechenden Rechtsvorschriften in der Vergangenheit zwar mehrfach geändert und an die veränderten wirtschaftlichen Verhältnisse angepaßt worden, ihre grundlegende Struktur und damit auch ihre Vergünstigungswirkung wurde bei diesen Änderungen aber im wesentlichen beibehalten. Deshalb ist eine kritische Analyse der besonderen Besteuerungsverfahren und der anderen Sondervorschriften unter Berücksichtigung der gegenwärtigen wirtschaftlichen Verhältnisse auch weiterhin notwendig.

Steuervergünstigungen und besondere Besteuerungsverfahren für den Agrarsektor sind nicht auf die Einkommen- und Vermögensteuer beschränkt. Auch zur Ermittlung der Umsatzsteuer wenden die meisten Land- und Forstwirte ein pauschales Durchschnittsatzverfahren an. Bei diesem Verfahren wird im Normalfall den Abnehmern landwirtschaftlicher Produkte 8 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Eine Umsatzsteuerzahllast entsteht jedoch nicht, da fingiert wird, daß in gleicher Höhe verrechnungsfähige Vorsteuer angefallen ist.[3] Der Vorteil des Verfahrens liegt darin, daß die Land- und Forstwirte keine Aufzeichnungen für die Zwecke der Umsatzbesteuerung führen müssen.

---

1) Vgl. S. 373-378.
2) Vgl. beispielsweise FECHT, R., Untersuchung 1970, S. 49-108 und S. 124-158; MÜLLER, G., Untersuchung 1971, S. 75-77 und S. 128-132; KUTSCHER, G., Gewinnermittlung 1976, S. 7-13; KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 61-94; BFH-Urteil vom 05.11.1964, IV 11/64 S, BStBl III 1964, S. 602-611.
3) Vgl. §§ 24, 24a des Umsatzsteuergesetzes vom 26.11.1979 (UStG 1980), BGBl I 1979, S. 1953 ff.; zu Einzelheiten und Besonderheiten der Pauschalierung vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 110-113.

Auch dieses Durchschnittsatzverfahren wird häufig als Steuervergünstigung für den Agrarsektor betrachtet. Hier muß allerdings beachtet werden, daß sich eine Steuervergünstigung keineswegs mit Sicherheit ergibt. Die meisten landwirtschaftlichen Produkte unterliegen bei Regelbesteuerung nur dem halben Umsatzsteuersatz, während die im landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzten Betriebsmittel und Betriebsstoffe größtenteils mit 14 % verrechenbarer Vorsteuer belastet sind. Durch diese Divergenz der Steuersätze ist es bei längerfristiger Betrachtung möglich, daß auch bei Anwendung der Regelbesteuerung keine Zahllast, sondern ein Erstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt entsteht. Da die Vorsteuerpauschale ein Durchschnittsatz ist, wird es bei den einzelnen Betrieben aber durchaus zu Abweichungen gegenüber der Steuerbelastung bei Regelbesteuerung kommen. Die Abweichungen sind insbesondere vom Investitionsvolumen und der betrieblichen Wertschöpfungsquote abhängig.

Über die Höhe und die Richtung der Abweichungen bestehen unterschiedliche Auffassungen. Während BURMANN der Meinung ist, daß bei Pauschalierung der Umsatzsteuer im Normalfall durchaus leichte Nachteile für den Steuerpflichtigen wahrscheinlich sind,[1] die aber durch die Befreiung von den Aufzeichnungspflichten ausgeglichen werden, geht BUOB von einer durchschnittlichen Subventionierung in Höhe von einem Prozent des Umsatzes aus.[2] Generelle Aussagen zu dieser Frage sind nur schwer möglich, da die tatsächliche Höhe der Umsatzsteuerzahllast stark von der Höhe und zeitlichen Verteilung der Investitionen im Betrieb abhängig ist. Durch die ungleichmäßige Verteilung der Investitionen im Zeitablauf ist zudem ein mehrjähriger Betrachtungszeitraum notwendig. Je nach der Länge des Betrachtungszeitraumes und den Annahmen über das Investitionsverhalten und die Höhe der Wertschöpfung lassen sich unterschiedlichste Belastungen 'errechnen'. Allgemein kann man davon

---

1) Vgl. BURMANN, R., Überlegungen 1984, S. 649.
2) Vgl. BUOB, H., Folgen 1984, S. 468.

ausgehen, daß insbesondere die personalintensiven kleinen Betriebe mit geringen Investitionen und die ertragstarken Betriebe mit hoher Wertschöpfungsquote durch die Pauschalierung der Umsatzsteuer begünstigt werden.

BIEDERMANN hat 1982 auf der Basis von rund 4.000 buchführenden bayrischen Betrieben die Pauschalierungsvor- und -nachteile berechnet. Nach seiner Berechnung betrug der durchschnittliche Pauschalierungsgewinn pro Hektar landwirtschaftliche Nutzfläche zwischen rund 14 und 43 DM bei einem unterstellten durchschnittlichen Investitionsverhalten.[1] Innerhalb der unterschiedlichen Betriebstypen waren die Abstände wesentlich ausgeprägter, der Pauschalierungsvorteil beziehungsweise -nachteil betrug zwischen + 125 und - 64 DM/Hektar.[2] Obwohl die Zahlen "für den Einzelfall naturgemäß nur von beschränkter Aussagekraft sein können",[3] zeigen sie doch, daß die Pauschalierung der Umsatzsteuer im Durchschnitt zu leichten Steuervergünstigungen führt und bei abweichenden Verhältnissen im Einzelfall auch deutliche Steuervergünstigungen zur Folge haben kann.

Obwohl auch die umsatzsteuerliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft im Einzelfall zu Steuervergünstigungen führen kann und ebenso wie bei der Einkommen- und Vermögensteuer ein besonderes Besteuerungsverfahren vorliegt, wird auf die Besonderheiten der Umsatzbesteuerung und auf die bereits früher und ab 1984 wieder gewährten Umsatzsteuerver-

---

1) Vgl. BIEDERMANN, K., Option 1982, S. 559.
2) Vgl. BIEDERMANN, K., Option 1982, S. 559. Die absolut höchsten Pauschalierungsgewinne mit 285 DM/Hektar erzielten Weinbaubetriebe. Da diese Betriebe im Vergleich zu anderen Nutzungen nur über eine geringe Betriebsgröße verfügen, bedeutet dieser Vorteil keineswegs, daß auch die gesamtbetriebliche Steuervergünstigung am höchsten ist.
3) BIEDERMANN, K., Option 1982, S. 561

günstigungen[1] in dieser Arbeit nicht näher eingegangen, da dadurch der Umfang der Arbeit zu sehr ausgeweitet würde.

Auch bei anderen Steuerarten sind spezielle Vergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft vorgesehen.[2] Zusätzlich werden sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene zahlreiche nichtsteuerliche Subventionen gewährt. Ehe die Zielsetzung und Vorgehensweise dieser Arbeit im einzelnen erläutert wird, werden daher kurz Umfang der einkommen- und vermögensteuerlichen Steuervergünstigungen und ihre Bedeutung im Rahmen der gesamten dem Agrarsektor gewährten Subventionen dargestellt.

2. Das Verhältnis von Steuervergünstigungen und Subventionen

In den letzten Jahrzehnten hat der Staat in immer stärkerem Maße in den Wirtschaftskreislauf eingegriffen, um bestimmte wirtschafts- und sozialpolitische Zielsetzungen durchzusetzen. Für diese Eingriffe stehen grundsätzlich zwei Wege zur Verfügung. Der Staat kann die einzelnen Wirtschaftssubjekte durch gesetzliche Vorschriften zu einem bestimmten Verhalten zwingen oder aber durch finanzielle Anreize zum gewünschten Verhalten veranlassen. Wird der letztere Weg gewährt, so stehen zwei Instrumente zur Verfügung: der Staat kann auf Einnahmen verzichten oder Ausgaben tätigen.

---

1) Vgl. das Erste Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 29.06.1984, BGBl I 1984, S. 796 ff; durch die Gesetzesänderung wird den Land- und Forstwirten für die durch den Wegfall des Grenzausgleichs entstehenden Nachteile bis 1988 eine Umsatzsteuervergünstigung von 5 %-Punkten, für 1989-1992 von 3 %-Punkten gewährt.
Zu den Auswirkungen der Umsatzsteuervergünstigungen vgl. SIGLOCH, D., Umsatzsteuervergünstigung 1984, S. 415-418; zu den Einzelheiten der gesetzlichen Neuregelung ZIMMERMANN, W., Änderung 1984, S. 1548-1550.

2) Beispielsweise die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer nach § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 01.02.1979, BGBl I 1979, S. 132 ff.. Einen guten Überblick über die dem Agrarsektor gewährten Steuervergünstigungen und Subventionen geben die Berichte der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen, vgl. beispielsweise den Achten Subventionsbericht, Anlage 2, S. 172-183 und Anlage 3, S. 260-264.

Ein Verzicht auf Einnahmen ist bei Steuern, Gebühren und Beiträgen möglich. Da die gesamten Staatseinnahmen zum größten Teil durch Steuern erzielt werden, sind betragsmäßig bedeutende Einnahmeverzichte nur dort möglich. Daher überrascht es nicht, daß gerade die Steuergesetzgebung zunehmend als Instrument wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen eingesetzt wird. Den Steuerpflichtigen wird in der Regel eine steuerliche Entlastung angeboten,[1] um sie zu einem der konkreten Zielsetzung dienenden Verhalten zu veranlassen. Als Steuervergünstigung gilt in diesem Zusammenhang jede Vorschrift des Steuerrechts, die durch eine Abweichung von der allgemeinen Besteuerungsnorm zu einer geringeren Steuerbelastung der Steuerpflichtigen führt und durch die verursachten Einnahmeausfälle der öffentlichen Hand wirtschafts- und sozialpolitischen Zielen dient.[2] Diese Steuervergünstigungen sind dadurch gekennzeichnet, daß zwischen der Vergünstigung und dem angestrebten Ziel eine eindeutige Zweck-Mittel-Beziehung besteht oder zumindest unterstellt wird. Steuervergünstigungen können aber auch dadurch entstehen, daß der Gesetzgeber auf die Erfassung prinzipiell steuerpflichtiger Tatbestände verzichtet, weil tatsächliche oder angebliche erhebungstechnische Schwierigkeiten die Erfassung dieser Tatbestände nicht oder nur unter Inkaufnahme hoher Kosten ermöglichen. Eine Beziehung zu wirtschafts- oder sozialpolitischen Zielen besteht hier nicht. Steuervergünstigungen liegen in beiden Fällen nur dann vor, wenn nur ein Teil der Steuerpflichtigen und nicht die Gesamtheit von der Durchbrechung der Besteue-

---

1) In Ausnahmefällen werden zur Erreichung wirtschaftspolitischer Zielsetzungen auch Steuerbelastungen eingesetzt. Ein Beispiel dafür ist die im Steueränderungsgesetz vom 26.06.1973, BGBl I 1973, S. 676 ff. in § 30 UStG vorübergehend eingeführte Selbstverbrauchs- oder Investitionssteuer. Ein Beispiel für eine Kombination von Steuerbelastungen und Steuerentlastungen zur Erreichung nichtfiskalischer Zielsetzungen sind die geplanten Änderungen der Kraftfahrzeugsteuer.

2) Vgl. BUSCH, R., Steuerentlastungen 1975, S. 20. Dort wird allerdings anstelle des Begriffs Steuervergünstigung der Begriff Steuerentlastung verwendet.

rungsnorm betroffen ist. Da nicht immer klar ist, was als allgemeine Steuernorm und was als spezifische Ausnahmeregelung gilt, kann die Abgrenzung von Steuervergünstigungen im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten.[1)]

Wirtschafts- und sozialpolitische Zielsetzungen können daneben mit Hilfe von Staatsausgaben verfolgt werden. Erfolgen diese Ausgaben als Vermögensübertragungen an die Wirtschaftssubjekte, ohne daß dem Staat eine direkte Gegenleistung zufließt, so spricht man von Transferzahlungen. Die Transferzahlungen werden häufig nach Empfängergruppen unterteilt. Zahlungen an private Haushalte werden als Transferzahlungen, Zahlungen an Unternehmen dagegen als Subventionen bezeichnet.[2)] Nach HANSMEYER kann man "Subventionen als Geldzahlungen oder geldwerte Leistungen der öffentlichen Hand an Unternehmen bezeichnen, von denen anstelle einer marktwirtschaftlichen Gegenleistung bestimmte Verhaltensweisen gefordert oder erwartet werden, die dazu führen sollen, die marktwirtschaftlichen Allokations- und/oder Distributionsergebnisse nach politischen Zielen zu korrigieren".[3)] Der Subventionsbegriff wird jedoch nicht einheitlich verwendet, in der Literatur finden sich unterschiedliche Abgrenzungen und Umschreibungen. Auf diese Abgrenzungen braucht hier im einzelnen nicht eingegangen werden.[4)] Erwähnenswert ist aber, daß die Finanzwissenschaft einen engen und einen weiten Subventionsbegriff unterscheidet. Vom engen Subventionsbegriff werden nur Geldzahlungen erfaßt, während der weite auch geldwerte Leistungen einschließt.[5)] Verwendet man die Begriffe Steuer-

---

1) Vgl. ZEITEL, G., Kriterien 1968, S. 189.
2) Vgl. HANSMEYER, K.H., Staatshilfen 1963, S. 23-37.
3) HANSMEYER, K.H., Transferzahlungen 1977, S. 963, im Original kursiv.
4) ANDEL kommt zu dem Ergebnis, daß der Grenzertrag der Diskussion über den Subventionsbegriff gegen Null tendiert und nicht selten negativ ist, vgl. ANDEL, N., Subventionen 1970, S. 4.
5) Für einen engen Subventionsbegriff plädierte HANSMEYER, vgl. HANSMEYER, K.H., Staatshilfen 1963, S. 33; in neueren Untersuchungen verwendet er diese Unterscheidung nicht mehr, vgl. HANSMEYER, K.H., Transferzahlungen 1977, S. 961-971; zum Subventionsbegriff vgl. auch ANDEL, N., Subventionen 1970, S. 5. Einen weiten Subventionsbegriff verwendet BERTHOLD, vgl. BERTHOLD, U., Theorie 1967, S. 22.

vergünstigungen und Subventionen als Bezeichnungen für die beiden unterschiedlichen Instrumentenbündel zur Erreichung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen, so ist es sinnvoll, vom engen Subventionsbegriff auszugehen und nur Geldzahlungen zu betrachten, da bei den Steuervergünstigungen als Pendant immer ein Verzicht auf Geldzahlungen vorliegt.

HANSMEYER unterteilt die Subventionen, indem er Transferzahlungen an Unternehmen, die mit Verwendungsauflagen verbunden sind, als Zweckzuweisungen, Transferzahlungen ohne derartige Auflagen als Subventionen bezeichnet.[1] Diese begriffliche Unterscheidung ist nicht sinnvoll, da von Verwendungsauflagen prinzipiell abgesehen werden kann, wenn der Subventionstatbestand entsprechend eng und genau festgelegt wird.[2] Für die Wirkungen von Subventionen kann es allerdings sehr wesentlich sein, ob sie mit oder ohne Verwendungsauflagen beziehungsweise durch präzise oder weite Definition des Subventionstatbestandes gewährt werden. Je enger der Subventionstatbestand oder je strenger die Verwendungsauflagen sind, desto eindeutiger läßt sich eine Ziel-Mittel-Beziehung herausarbeiten. Das gleiche Problem ist bei Steuervergünstigungen gegeben. Sie werden zum Teil nur dann gewährt, wenn ein ganz bestimmter wirtschaftlicher Tatbestand erfüllt ist. Als Beispiel können Sonderabschreibungen für bestimmte Wirtschaftsgüter, die Umweltschutzzwecken dienen, genannt werden.[3] Andere Steuervergünstigungen werden bereits dann gewährt, wenn allgemeine Merkmale erfüllt sind. Beispiele hierfür sind die Freibeträge für Land- und Forstwirte und die freien Berufe.[4]

---

1) Vgl. HANSMEYER, K.H., Transferzahlungen 1977, S. 966-971.
2) Vgl. ANDEL, N., Subventionen 1970, S. 55.
3) Vgl. § 7d EStG und § 82 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung vom 23.06.1982 (EStDV 1981), BGBl I 1982, S. 700 ff.
4) Vgl. §§ 13 Abs. 3, 18 Abs. 4 EStG.

Häufig werden auch Steuervergünstigungen als Subventionen bezeichnet. Dies ist zutreffend, da mit Steuervergünstigungen und Subventionen tendenziell die gleichen Wirkungen erzielt werden können. In dieser Arbeit wird die begriffliche Trennung beibehalten, ohne daß dadurch die subventionierende Wirkung der Steuervergünstigungen verneint wird, um durch die Begriffe die beiden unterschiedlichen Instrumentenbündel zu kennzeichnen. Die Wirkung einer Steuervergünstigung oder Subvention ist aber immer von der konkreten Gestaltung abhängig, so daß eine Wirkungsanalyse nur für jede einzelne Subvention oder Steuervergünstigung, in Einzelfällen auch für Teilgruppen gleichartiger Maßnahmen, aber nicht für die gesamte Gruppe der Steuervergünstigungen oder der Subventionen durchgeführt werden kann.

Steuervergünstigungen und Subventionen unterscheiden sich in einem Punkt. Subventionen als Ausgaben des Staates sind, wenn man vom engen Subventionsbegriff ausgeht, betragsmäßig genau bekannt oder feststellbar. Steuervergünstigungen dagegen sind in vielen Fällen nur grob schätzbar. Besondere Probleme treten auf, wenn die Steuervergünstigung nur auf einer Steuerverschiebung beruht. Die aus der zeitlichen Verschiebung der Steuerzahlungen resultierenden Begünstigungswirkungen (Liquiditäts- und Zinseffekt) lassen sich zwar im Einzelfall, aber kaum für eine Gruppe von Steuerpflichtigen quantifizieren.

3. Umfang und Bedeutung der Steuervergünstigungen und Subventionen für die Land- und Forstwirtschaft

Um die Bedeutung der Steuervergünstigungen und Subventionen für die Land- und Forstwirtschaft zu verdeutlichen, werden in den folgenden Tabellen die in den Subventionsberichten der Bundesregierung ausgewiesene Beträge zusammengestellt. Bei der Interpretation der Zahlen ist darauf zu achten,

daß in den Subventionsberichten nicht alle Steuervergünstigungen und Subventionen[1] enthalten sind und speziell die Steuervergünstigungen tendenziell zu niedrig geschätzt werden. So sind in den Subventionsberichten die durch die niedrige Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und die Pauschalierung der Umsatzsteuer entstehenden Steuervergünstigungen nicht enthalten, da der Gesetzgeber die entsprechenden Vorschriften als Vereinfachungs- und nicht als Subventionierungsvorschriften betrachtet.

Die gesamten im Neunten Subventionsbericht ausgewiesenen Steuervergünstigungen und Subventionen für das Jahr 1981 betragen 53,3 Milliarden DM.[2] Das Institut für Weltwirtschaft in Kiel hat für das gleiche Jahr dagegen ein Subventionsvolumen von 101 Milliarden DM errechnet.[3] Die deutlichen Unterschiede beruhen auf einer anderen Abgrenzung des Subventionsbegriffs, anderen Schätzmethoden und der Tatsache, daß die Bundesregierung bestimmte Zahlungen überhaupt nicht als Subventionen ausweist, beispielsweise die Zuschüsse für die Bundesbahn und für die Forschungsförderung.[4] Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft werden die aus Marktstützungsmaßnahmen der Europäischen Gemeinschaften stammenden Beträge nur im allgemeinen Teil erwähnt, aber ebensowenig wie die Zuschüsse des Bundes zur Alters- und Krankenversicherung der Land- und Forstwirte als Subventionen ausgewiesen. Obwohl diese Zahlungen, soweit sie erkennbar waren, in den folgenden Tabellen berücksichtigt worden sind, geben die Zahlen kein absolut vollständiges Bild über die gewährten Subventionen. Dennoch kann die Struktur und Bedeutung der einzelnen Subventionen und Steuervergünstigungen und ihre ungefähre Höhe verdeutlicht werden. So wurden für das Jahr 1981 beispielsweise Gesamtsubventionen an die Land- und Forstwirtschaft

---

1) In den Subventionsberichten wird der Begriff "Finanzhilfen" verwendet.
2) Zusätzlich werden Steuervergünstigungen von 14,4 Milliarden DM im nachrichtlichen Teil ausgewiesen, die aufgrund der anderen Abgrenzung des Subventionsbegriffs in den Subventionsberichten aber nicht als Subventionen betrachtet werden.
3) Vgl. 'Die Zeit', Nr. 46 vom 09.11.1984, S. 25-27.
4) Zur Abgrenzung des Subventionsbegriffes und zu den Schätzverfahren bei den Berechnungen des Instituts für Weltwirtschaft vgl. JÜTTEMEIER, K.H., LAMMERS, K., Subventionen 1979,S.4-7.

von 14,3 Milliarden DM ermittelt, während das Institut für Weltwirtschaft 16,67 Milliarden DM errechnet hat.[1)]

In der Tabelle 1 werden die Steuervergünstigungen und die aus dem Bundeshaushalt gewährten Subventionen mit überwiegend wirtschaftspolitischen Zielsetzungen aufgeführt. Bei der Interpretation der Tabelle 1 sind folgende Besonderheiten zu beachten:

(1) Zum Vergleich wurde die Schätzung der Einkommensteuervergünstigungen für das Jahr 1975 durch die Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft mit aufgenommen.[2)] Die Schätzung der Kommission zeigt deutlich, daß die Angaben in den Subventionsberichten bis zu diesem Zeitpunkt zu niedrig waren.

(2) Der Sechste Subventionsbericht enthält keine Angaben über die endgültige Höhe der Steuervergünstigung durch die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen für die Jahre 1975 und 1976. Daher wurden in die Tabelle die im Fünften Subventionsbericht geschätzten Werte aufgenommen, die aber, wie ein Vergleich mit der Schätzung der Landwirtschaftskommission zeigt, zu niedrig sind.

(3) Die Sonderabschreibungen und Gewinnabzüge führen nur zum Teil zu endgültigen Steuerausfällen, zum anderen Teil lediglich zu Steuerverschiebungen. Die späteren Steuermehreinnahmen bei Durchführung von Sonderabschreibungen sind nicht berücksichtigt. Eine Aufteilung des Betrages ist nicht möglich.

(4) Ab 1977 werden die Zuschüsse zur landwirtschaftlichen Krankenversicherung nicht mehr in den Subventionsberichten ausgewiesen. Um die Vergleichbarkeit der Zahlen sicherzustellen, sind diese Beträge auch in den früheren Jahren nicht berücksichtigt worden.

---

1) Vgl. Tabelle 2, Seite 16 und 'Die Zeit', Nr. 46 vom 09.11.1984, S. 27. In einer früheren Untersuchung haben JÜTTEMEIER/LAMMERS für das Jahr 1974 etwa 2 Milliarden DM weniger als hier ausgewiesen berechnet. Da sie nur die Gesamtsumme angeben, läßt sich die Differenz nicht aufklären. Vgl. JÜTTEMEIER, K.H., LAMMERS, K., Subventionen 1979, S. 9.

2) Vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 37, zu den Problemen der Schätzung S. 27-38.

Art der Steuervergünstigung / Jahr	1974	1975	1975[1)]	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983
Gewinnermittlung nach § 13a EStG	650	700	1 626	750	1 450	1 350	1 450	1 200	800	600	500
Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG	180	210	300	250	280	280	270	420	520	550	560
Freibetrag nach § 34e EStG	-	-	-	-	-	-	-	180	300	330	340
Sonderabschreibungen und Gewinnabzüge nach §§ 76-78 EStDV	50	52	60	55	75	80	90	100	105	110	115
Gesamtbetrag der Einkommensteuervergünstigungen (1-4)	880	962	1 986	1 055	1 805	1 710	1 810	1 900	1 725	1 590	1 515
Aufwertungsausgleich bei der Umsatzsteuer	1 070	1 160	-	1 025	900	690	480	240	-	-	-
Kraftfahrzeugsteuerbefreiung	148	150	-	152	154	156	157	158	159	160	160
sonstige Steuervergünstigungen	126	163	-	170	187	171	68	72	71	70	69
Summe der Steuervergünstigungen (5-8)	2 224	2 435	-	2 402	3 046	2 727	2 515	2 368	1 955	1 820	1 744
Finanzhilfen auf nationaler Ebene	2 792	2 682	-	2 522	2 678	2 762	2 835	2 922	2 330	2 322	2 286
Gesamtbetrag der Steuervergünstigungen und Finanzhilfen (9 + 10)	5 016	5 117	-	4 924	5 724	5 489	5 350	5 290	4 285	4 142	4 030
Anteil der Steuervertünstigungen (9 in % von 10)	44,3 %	47,6 %	-	48,8 %	53,2 %	49,7 %	47,0 %	44,8 %	45,6 %	43,9 %	43,3 %

elle 1: Die wichtigsten Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 1974-1983.[2)]

Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 37.
Quellen: Fünfter Subventionsbericht, S. 80 f. und S. 166-183.
Sechster Subventionsbericht, S. 84 f., S. 182-197, S. 277 f.
Siebenter Subventionsbericht, S. 80 f., S. 166-178, S. 260 f.
Achter Subventionsbericht, S. 82 f., S. 172-183, S. 260-264.
Neunter Subventionsbericht, S. 90 f., S. 180 ff., S. 262-267.
Die Zahlen ab dem Jahr 1981 sind geschätzte Soll-Werte.

Die Tabelle zeigt, daß die Steuervergünstigungen im Durchschnitt etwas weniger als die Hälfte dieser Subventionen betragen. Innerhalb der Gruppe der Steuervergünstigungen waren bis 1976 die Einkommensteuer- und die aus dem Aufwertungsausgleich resultierenden Umsatzsteuervergünstigungen die beiden bedeutendsten Positionen. Ab 1977 liegt der Schwerpunkt der Steuervergünstigungen bei der Einkommensteuer. Dies ist darauf zurückzuführen, daß der Aufwertungsausgleich bis zum Jahr 1980 schrittweise auf Null reduziert worden ist und die Schätzung der Einkommensteuervergünstigungen ab 1977 realistischer als in den Vorjahren ist.

Die Entwicklung ab 1980 zeigt, daß sich der Umfang der Einkommensteuervergünstigungen durch das Steueränderungsgesetz 1980[1] nur unwesentlich verändert hat. Lediglich in Bezug auf einzelne Vorschriften sind Änderungen eingetreten. Die Vergünstigungswirkung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ist kleiner geworden, die Vergünstigungen durch verschiedene Freibeträge sind erheblich gestiegen. Die Zahlen zeigen deutlich, daß durch die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft eine kritische Diskussion der Vorschriften nicht überflüssig geworden ist, sondern weiterhin notwendig bleibt. Aufgrund der engen Verknüpfung zwischen substanzsteuerlicher Wertermittlung und der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen muß auch die Wertermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in die Diskussion einbezogen werden.

In den nächsten Jahren wird der Umfang der Steuervergünstigungen kräftig steigen und innerhalb der Steuervergünstigungen eine Verschiebung zugunsten der Umsatzsteuer eintreten, da der Umfang der ab dem Wirtschaftsjahr 1984/85 gewährten Umsatzsteuervergünstigungen auf etwa 2,6 bis

---

1) Vgl. Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 25.06.1980, BGBl I 1980, S. 732 ff.

3,0 Milliarden DM pro Jahr geschätzt wird.[1] Da es durch die Konstruktion dieser Steuervergünstigung aber keineswegs sichergestellt ist, daß sie in vollem Umfang den Land- und Forstwirten zugute kommt und nicht zum Teil bei den gewerblichen Abnehmern landwirtschaftlicher Produkte versickert, werden trotz des betragsmäßig geringeren Umfangs die Einkommensteuervergünstigungen auch in Zukunft eine wichtige Rolle spielen.

In der Tabelle 2 sind die gesamten Subventionen für die Land- und Forstwirtschaft zusammengestellt. Diese Subventionen können in 4 Gruppen zusammengefaßt werden:

(1) Subventionen durch Preisstützungen und andere Agrarmarktmaßnahmen der Europäischen Gemeinschaften.

(2) Sozialpolitisch motivierte Subventionierung der landwirtschaftlichen Alters- und Krankenversicherung.

(3) Steuervergünstigungen auf nationaler Ebene.

(4) Sonstige Subventionen auf nationaler Ebene, bspw. für Zinsverbilligungen, Flurbereinigungen, einzelbetriebliche Förderungsmaßnahmen und viele andere Einzelmaßnahmen.

Die Tabelle zeigt, daß der größte Einzelbetrag durch die Preissubventionen der Europäischen Gemeinschaften gewährt wird. Auch die Zuschüsse des Bundes zur landwirtschaftlichen Alters- und Krankenversicherung erreichen mit rund 3 Milliarden DM eine bedeutende Größenordnung und übersteigen seit 1979/80 die Steuervergünstigungen. Obwohl diese Zuschüsse

---

1) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, BT-Drucksache 10/1483, S. 6 f. und die Beschlußempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drucksache 10/1643, S. 2.

Jahr	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982
(1) Subventionen aus dem EG-Agrarmarkt[1]	2 200	2 170	3 070	4 760	6 601	6 529	6 410	5 474	5 029
(2) Steuervergünstigungen (= 8 in Tabelle 1)	2 224	2 435	2 402	3 046	2 727	2 515	2 368	1 955	1 820
(3) Finanzhilfen des Bundes (=10 in Tabelle 1)	2 792	2 682	2 522	2 678	2 762	2 835	2 922	2 330	2 322
(4) Zuschuß des Bundes zur Rentenversicherung der Landwirte[2]	1 198	1 350	1 474	1 610	1 800	1 906	1 985	2 100	2 105
(5) Zuschuß des Bundes zur Krankenversicherung der Landwirte[2]	520	630	663	688	724	799	881	987	997
(6) Finanzhilfen der Länder ohne Darlehen[3]	1 293	1 367	1 353	1 104	1 202	1 435	1 463	1 463	1 463
(7) Gesamte Subventionen (1-6)	10 227	10634	11 484	13 886	15 816	16 019	16 029	14 309	13 736

Tabelle 2: Gesamtsumme der an den Sektor Land- und Forstwirtschaft geflossenen Subventionen für die Jahre 1974-1982 in Mill. DM.

1) Quellen: Fünfter bis Neunter Subventionsbericht, S.9; S.8; S.8; S.7; S.9.Die Angaben in den einzelnen Berichten unterscheiden sich zum Teil erheblich, Differenzen bis zu 500 Mill. DM sind möglich.
2) Quellen: Agrarbericht 1983, Materialband, S. 137-139; Agrarbericht 1984, Materialband, S. 136-137.
3) Quellen: Sechster bis Achter Subventionsbericht, S. 305; S. 302; S. 303. Ab 1979 Soll-Werte, im Neunten Subventionsbericht keine Angaben, daher wurde der für 1980 ausgewiesene Wert fortgeschrieben.

Steuerart \ Wirtschaftsjahr	1973/74	1974/75	1975/76	1976/77	1977/78	1978/79	1979/80	1980/81	1981/82	1982/83
(1) Einkommen- und Kirchensteuer	246	468	552	642	783	856	786	701	685	681
(2) Grundsteuer	415	420	430	438	424	418	418	421	421	426
(3) Kraftfahrzeugsteuer	169	167	166	171	177	184	192	199	203	204
(4) sonstige Steuern	26	27	29	32	32	33	32	33	34	35
(5) Landwirtschaftsabgabe	63	65	63	70	73	76	77	78	78	78
(6) Gesamte Steuerleistung (1-5)	919	1 147	1 240	1 353	1 489	1 567	1 505	1 432	1 421	1 424

Tabelle 3: Steuerleistung der landwirtschaftlichen Betriebe in den Wirtschaftsjahren 1973/74 - 1982/83 in Mill. DM. [1)]

Jahr	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983
(7) Beitrag der Landwirtschaft zum Bruttoinlandsprodukt zu Marktpreisen[2)]	22 740	26 900	28 500	26 750	27 150	25 840	25 410	27 350	keine Angaben; bei fast unveränderter Steuerleistung keine großen Änderungen zu erwarten.	
(8) Steuerleistung (8 = 6)	919	1 147	1 240	1 353	1 489	1 567	1 505	1 432		
(9) Steuerquote (8 in % von 7)	4,0 %	4,3 %	4,4 %	5,1 %	5,5 %	6,1 %	5,9 %	5,2 %		
(10) Gesamtwirtschaftliche Steuerquote[3)]	24,5	23,5	23,9	25,1	24,7	24,6	24,6	24,0		

Tabelle 4: Steuerquote der Landwirtschaft und der Gesamtwirtschaft in den Jahren 1974-1981

1) Quellen: Agrarbericht 1984, Materialband, S. 137, Agrarbericht 1983, Materialband, S. 127. Werte für 1982/83 sind geschätzte Größen.
2) Quellen: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1984, S. 540; Statistisches Jahrbuch 1980, S. 510.
3) Quellen: BMF (Hrsg.), Finanzbericht 1984, S. 285; Finanzbericht 1982, S. 272; Finanzbericht 1979, S. 264.

Subventionscharakter haben,[1] wird in dieser Arbeit darauf nicht weiter eingegangen.[2] Die Steuervergünstigungen haben in Bezug auf die Gesamtsubventionen nur eine geringere, aber nicht untergeordnete Bedeutung. Ihr Anteil an den Gesamtsubventionen schwankt zwischen 14 und 22 %, ihre Bedeutung wird aber, wie bereits erwähnt wurde, in Zukunft wieder zunehmen.

In der Tabelle 3 ist die gesamte Steuerleistung, in der Tabelle 4 die Steuerquote der Landwirtschaft dargestellt. Die Zahlen beziehen sich nur auf den landwirtschaftlichen Sektor ohne Forstwirtschaft, Fischerei und gewerbliche Tierzucht. Bei der Einkommensteuer wird nur der Steuerbetrag auf das landwirtschaftliche Einkommen erfaßt, bei der Kraftfahrzeugsteuer ist auch der private Anteil enthalten. Die deutliche Steigerung der Einkommensteuerzahlungen ab dem Wirtschaftsjahr 1974/75 beruht darauf, daß ab diesem Jahr auch die Dauerkultur- und Gartenbaubetriebe erfaßt worden sind. Die Beträge zu den Landwirtschaftskammern sind keine Steuern im engen Sinne, sie werden in den Agrarberichten aber als Steuern ausgewiesen.

Obwohl auch die Zahlen in diesen beiden Tabellen unvollständig und durch die Schätzungen und Aufteilungen mit Unsicherheit behaftet sind, ergibt sich ein eindeutiges Bild. Die Steuerquote der Landwirtschaft ist um das Vier- bis Fünffache geringer als die Steuerquote der Gesamtwirtschaft. Daraus läßt sich indirekt schließen, daß der Land-

---

1) Neben der direkten Subventionswirkung der Bundeszuschüsse ergibt sich noch eine indirekte Steuervergünstigung. Durch die staatlichen Zuschüsse sind die Beiträge der Land- und Forstwirte geringer als bei vergleichbaren Leistungen anderer gesetzlicher Sozialversicherungen. Dies hat zur Folge, daß ein Land- und Forstwirt im Rahmen der Höchstbeträge für Sonderausgaben nach § 10 Abs. 3 EStG freiwillige Vorsorgeaufwendungen vollständig oder doch zu einem größeren Teil steuermindernd verrechnen kann, während bei Arbeitnehmern, die der gesetzlichen Pflichtversicherung unterliegen, die Höchstbeträge bereits durch die Pflichtbeiträge ausgeschöpft sind, so daß freiwillige Aufwendungen für die Altersversorgung nicht oder nur zu einem geringeren Teil steuerlich berücksichtigt werden können.

2) Vgl. dazu HAGEDORN, K., Agrarsozialpolitik 1982, S. 198-214.

wirtschaft erhebliche Steuervergünstigungen gewährt werden. Ein Vergleich der gesamten Steuerzahlungen nach Tabelle 3 mit den gesamten Steuervergünstigungen nach Tabelle 1 zeigt zudem, daß die Steuervergünstigungen in allen Jahren größer als die Steuerzahlungen waren.

Auffällig ist auch der leichte Rückgang der Einkommen- und Kirchensteuerzahlungen seit dem Wirtschaftsjahr 1980/81. Die absolute Höhe der Einkommensteuerzahlungen hängt natürlich von der tatsächlichen Ertrags- und Gewinnentwicklung ab, dennoch lassen die Zahlen den Schluß zu, daß die Reform der Einkommensbesteuerung im Jahr 1980 für die Landwirtschaft insgesamt zu keiner Mehrbelastung,sondern lediglich zu einer Umverteilung der Steuerbelastung innerhalb des landwirtschaftlichen Sektors geführt hat. Da die Werte für die Folgejahre teilweise geschätzt sind, ist eine eindeutige Aussage über die Gesamtwirkung der Einkommensteueränderung aber noch nicht möglich.

II. Aufbau der Arbeit aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

1. Die Forschungskonzeption der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird heute allgemein als Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre und nicht als spezielle Betriebswirtschaftslehre angesehen.[1)] Über die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre besteht dagegen nicht immer Einigkeit, grundsätzlich werden aber drei Fragenkomplexe als Hauptaufgaben der Betriebswirt-

1) Vgl. WÖHE, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre 1961, S. 51-57 sowie WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 22.

schaftlichen Steuerlehre anerkannt.[1] Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre soll danach[2]

(1) den Einfluß der Besteuerung auf die betrieblichen Dispositionen mit Hilfe einer Steuerwirkungslehre und die zur Steuergestaltung notwendigen Maßnahmen aufzeigen,

(2) den Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen der Betriebe untersuchen und

(3) betriebswirtschaftliche Erkenntnisse zur Gestaltung und Auslegung der Steuergesetze entwickeln.[3]

Bei der letzten Hauptaufgabe hat die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre die von der Finanzwissenschaft und der Rechtsprechung entwickelten allgemeinen Besteuerungsgrundsätze, insbesondere den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zu beachten und ihre Einhaltung zu überprüfen. Dabei besteht allerdings die Gefahr, daß die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ihr Aufgabengebiet überschreitet und Fragenstellungen der Finanzwissenschaft und des Steuerrechts in ihre Betrachtung einbezieht. Diese Grenzüberschreitungen lassen sich nicht immer vermeiden, sie können sogar notwendig und zweckmäßig sein, wenn für die Analyse bestimmter steuerlicher Auswirkungen zunächst die steuerrechtlichen Grundlagen dargestellt oder erarbeitet werden müssen. Auch eine strikte Grenzziehung zwischen Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre und Finanzwissenschaft ist weder möglich noch sinnvoll. Überschneidungen ergeben sich insbesondere bei

---

1) Zu den Aufgaben und der Forschungskonzeption der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vgl. SCHNEIDER, D., Theorie 1967, S. 206-230; KLEINEIDAM, H.-J., Weiterentwicklung 1970, S. 105-118; FISCHER, L., Probleme 1977, S. 5-29; ROSE, G., Grundgerüst 1982, S. 221-245; WÖHE, G., Aufgaben 1983, S. 5-20. SWOBODA lehnt die dritte Hauptaufgabe als Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ab, vgl. SWOBODA, P., Einflüsse 1967, S. 7-10.
2) Vgl. WÖHE, G., Steuerlehre I, S. 7.
3) Teilweise wird heute die Auffassung vertreten, Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sei in erster Linie die ökonomische Analyse des Steuerrechts, vgl. dazu SCHNEIDER, D., Steuerlehre 1983, S. 21-37.

der Analyse der Steuerwirkungen. Entwickelt die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Rahmen ihrer dritten Hauptaufgabe betriebswirtschaftliche Erkenntnisse zur Gestaltung der Steuergesetze, so ist zu beachten, daß diese betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse allein zur Gestaltung der Steuergesetze nicht ausreichen, sondern immer auch finanzwissenschaftliche und steuerrechtliche Aspekte in berücksichtigen sind. Insofern kann eine gewisse Grenzüberschreitung oder eine Zusammenarbeit zwischen den einzelnen 'Steuerwissenschaften' die Qualität der Forschungsergebnisse durchaus verbessern.[1)]

Bei der Beurteilung der Steuergesetze besteht allerdings die Gefahr, daß die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ethische Wertvorstellung als Beurteilungsmaßstab wählt und damit den Bereich der wissenschaftlich nachprüfbaren Tatsachenfeststellung verläßt. Es ist daher im Rahmen der dritten Hauptaufgabe immer zu beachten, daß viele steuerliche Regelungen nur unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit beurteilt werden können. Die den Steuergesetzen zugrunde liegenden Wertungen oder Zielvorstellungen können nicht eindeutig den Kategorien 'wahr' oder 'falsch', 'gerecht' oder 'ungerecht' zugeordnet werden. Lediglich die Realisierung dieser Zielsetzungen kann eindeutig überprüft werden. Aussagen unter Gerechtigkeits- oder Gleichmäßigkeitsgesichtspunkten können nur auf wenigen Gebieten abgegeben werden.[2)]

2. Ziel der Arbeit und notwendige Vorgehensweise

Aufgrund der erheblichen Steuervergünstigungen und der daraus resultierenden Ungleichbehandlung wird die Diskussion um die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft auch in Zukunft andauern. Einen Beitrag zu dieser Diskussion soll die vorliegende Arbeit liefern, deren Ziel

---

1) Vgl. SCHNEIDER, D., Rechtfertigung 1979, S. 42.
2) Vgl. DÖRING, U., Veräußerungsgewinne 1977, S. 303-305; SWOBODA, P., Einflüsse 1967, S. 5.

es ist, die geltenden Besteuerungsverfahren darzustellen und aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre kritisch zu analysieren. Aufgabe der Analyse ist es, die Schwächen und Mängel der Besteuerungsverfahren sowie Widersprüche zwischen einzelnen Vorschriften aufzuzeigen und eventuell mögliche Änderungen vorzuschlagen. Es wird gezeigt werden, daß sowohl die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen als auch die substanzsteuerliche Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit zahlreichen Mängeln behaftet sind, die zu Verstößen gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führen und daher eine Änderung oder Abschaffung der Vorschriften erforderlich machen.

Steuervergünstigungen führen definitionsgemäß zu einem Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sie lassen sich, wenn überhaupt, nur dann rechtfertigen, wenn sie konkreten wirtschafts- und/oder sozialpolitischen Zielen dienen. Daher ist es notwendig, die Zweckmäßigkeit der Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft zu beurteilen, d.h. die Frage zu klären, ob die mit den einzelnen Steuervergünstigungen verfolgten agrarpolitischen Zielsetzungen überhaupt erreicht werden können. Besteht zwischen Steuervergünstigungen und den angestrebten Zielen keine eindeutige Ziel-Mittel-Beziehung, so sind die Steuervergünstigungen als ungerechtfertigter Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung abzulehnen.

Dagegen ist es nicht das Ziel dieser Arbeit, die Frage zu beantworten, ob die Steuervergünstigungen und sonstigen Subventionen für die Land- und Forstwirtschaft prinzipiell und in dem gegenwärtig gewährten Umfang notwendig sind. Diese Frage läßt sich letztlich nur auf politischer Ebene beantworten. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht können lediglich Aussagen über zweckmäßige Gestaltungsformen

oder über negative Auswirkungen derartiger Maßnahmen getroffen werden.

Die vom Gesetzgeber geplante 'Soll-Steuerbelastung' einer Person oder eines Betriebes wird durch die Definition der Bemessungsgrundlagen und Steuertarife in den Steuergesetzen festgelegt. Die tatsächliche 'Ist-Steuerbelastung' der Person oder des Betriebes hängt aber auch von den Möglichkeiten ab, die zur Beeinflussung der Steuerbelastung durch Steuergestaltung zur Verfügung stehen. Für Land- und Forstwirte gibt es neben den allgemeinen Gestaltungsmöglichkeiten, deren Auswirkungen teilweise durch die besonderen Besteuerungsvorschriften beeinflußt werden, eine Reihe spezieller, aus den besonderen Besteuerungsverfahren resultierender Gestaltungsmaßnahmen. Letztere werden im Anschluß an die Diskussion der geltenden Besteuerungsverfahren kurz dargestellt. Es wird die Frage beantwortet, in welchem Umfang und durch welche konkreten Instrumente die Steuerbelastung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes beeinflußt werden kann.

Aus der Zielsetzung der Arbeit ergibt sich, daß nur die erste und dritte Hauptaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre berücksichtigt wird, der Einfluß der Besteuerung auf das landwirtschaftliche Rechnungswesen wird nicht behandelt.[1)] Im Vordergrund steht bei der Analyse der Besteuerungsverfahren die Beurteilung unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Darstellung der Auswirkungen der Besteuerungsverfahren, d.h. die Steuerwirkungslehre, die untersucht, "wie die unternehmerischen Entscheidungen durch die Besteuerung beeinflußt und welche betrieblichen Dispositionen durch die Besteue-

1) Die Gestaltung des landwirtschaftlichen Rechnungswesens unter steuerlichen Gesichtspunkten wird von FELSMANN ausführlich behandelt, vgl. dazu FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil B, Anm. 132-1310.

rung ausgelöst werden".[1] Nur im letzten Abschnitt wird die Steuergestaltungslehre, die "Verhaltens- und Entscheidungsregeln zur Optimierung der betrieblichen Steuerbelastung"[2] entwickeln soll, berücksichtigt.

Aus der Zielsetzung der Arbeit folgt ihr Aufbau und die notwendige Vorgehensweise. Nach der Erläuterung der Problemstellung werden die zur Beurteilung steuerlicher Vorschriften von der Finanzwissenschaft und Rechtsprechung entwickelten Besteuerungsgrundsätze kurz dargestellt und darauf überprüft, ob sie als Maßstab zur Beurteilung der in dieser Arbeit analysierten Besteuerungsvorschriften geeignet sind. Im Anschluß daran werden einige für die weitere Untersuchung notwendige Begriffe erläutert und der land- und forstwirtschaftliche Betrieb vom Gewerbebetrieb abgegrenzt. Diese Abgrenzung ist zwar unter theoretischen Gesichtspunkten wenig ergiebig, wegen der unterschiedlichen Steuerbelastung der beiden Betriebsarten aber von erheblicher praktischer Bedeutung und zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs der für die Land- und Forstwirtschaft geltenden Besteuerungsvorschriften notwendig.

In den beiden Hauptteilen wird die vermögen- und einkommensteuerliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft dargestellt, wobei jeweils in einem kurzen Abschnitt die historische Entwicklung der Besteuerung aufgezeigt wird, da die gegenwärtig geltenden Besteuerungsverfahren das Ergebnis des historischen Entwicklungsprozesses sind. In beiden Teilen werden anschließend die Besteuerungsverfahren, d.h. die Verfahren zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und zur Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft erläutert. Die Darstellung der Verfahren ist notwendig, um ihre Schwächen aufzuzeigen und die kritische Analyse zu ermöglichen. Bei der substanzsteuerlichen Vermögensbewertung ist es dabei notwendig,

---

1) WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 7.
2) ROSE, G., Steuerbelastung 1973, S. 19.

bewertungstheoretische Überlegungen zu berücksichtigen. Im nächsten Schritt werden die Besteuerungsverfahren kritisch analysiert und auf Übereinstimmung mit den in der Literatur entwickelten Besteuerungsgrundsätzen überprüft. Gleichzeitig ist festzustellen, ob die Sondervorschriften für die Land- und Forstwirtschaft unter Berücksichtigung der agrarpolitischen Zielsetzungen gerechtfertigt sind oder ob durch unzweckmäßige Gestaltung oder Widersprüche im System der Steuervergünstigungen negative Auswirkungen auftreten. Abschließend werden einige in der Literatur vorgeschlagene Änderungen der Besteuerungsverfahren vorgestellt und darauf überprüft, ob sie deren Mängel beseitigen und zu einer zutreffenden Ermittlung der Bemessungsgrundlagen führen können. Soweit dies nicht möglich ist, wird versucht, einige Vorschläge zur Erreichung dieses Zieles zu entwickeln. Begonnen wird - im Gegensatz zur Themenformulierung - mit der Vermögensbesteuerung, da die Gewinnermittlung mit Hilfe von Durchschnittsätzen die Wertfeststellung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens voraussetzt.

Aus der Themenstellung ergibt sich, daß auch die Forstwirtschaft in die Untersuchung einbezogen wird. Dies trifft jedoch nur insoweit zu, als grundlegende gesetzliche Regelungen und allgemeine Probleme behandelt werden, die sowohl für die Landwirtschaft als auch für die Forstwirtschaft von Bedeutung sind. Auf Einzelprobleme der forstwirtschaftlichen Vermögens- und Gewinnermittlung kann nicht eingegangen werden, da eine ausführliche Behandlung der Besonderheiten der Forstwirtschaft den Rahmen dieser Arbeit sprengen und eine besondere Untersuchung erforderlich machen würde. Aus diesem Grunde können auch die speziellen Probleme der verschiedenen landwirtschaftlichen Nutzungen nicht im einzelnen behandelt werden. Dies ist auch gar nicht notwendig, da die Grundstruktur der Besteuerungsverfahren in diesen Fällen gleich ist.

3. Gründe für die Behandlung des Themas aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Wie oben gezeigt wurde, ist die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ein Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Die Betriebswirtschaftslehre beschäftigt sich aber in der Regel nicht mit den Problemen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, obwohl die Entwicklung der Einzelwirtschaftslehre nicht unwesentlich von der landwirtschaftlichen Betriebslehre beeinflußt worden ist.[1] Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe werden vielmehr aus historischen und teilweise auch aus sachlichen Gründen aus dem Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre ausgeschlossen. Wenn sich diese Arbeit aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als einem Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre dennoch mit der Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe beschäftigt, so geschieht dies vor allem aus folgenden Gründen:

(1) Ein wichtiger sachlicher Grund für die Trennung der Einzelbetriebslehre in Betriebswirtschaftslehre und Agrarwissenschaft ist die spezielle Produktionstechnik der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Im Verwaltungsbereich der Betriebe bestehen dagegen keine großen Unterschiede. Das Rechnungswesen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unterscheidet sich vom Rechnungswesen eines Industriebetriebes nicht stärker als beispielsweise das Rechnungswesen eines Bankbetriebes.[2] Auch auf dem Gebiet der Besteuerung dürften keine prinzipiellen Unterschiede zwischen land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Betrieben bestehen. Die tatsächlich existierenden Unterschiede resultieren nicht zwingend aus Besonderheiten der verschiedenen Betriebsformen, sondern aus den besonderen Besteuerungsverfahren, die der Gesetzgeber für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe geschaffen hat. Aus der Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist es aber gerade reizvoll, zu untersuchen,

1) Vgl. SCHNEIDER, D., Geschichte 1981, S. 125 f.
2) Sofern im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb überhaupt ein Rechnungswesen vorhanden ist.

- welche Besteuerungsunterschiede zwischen land- und forstwirtschaftlichen und sonstigen Betrieben bestehen,
- ob diese Sondervorschriften mit den Besteuerungsgrundsätzen übereinstimmen oder ob es sich um Fremdkörper im System der Besteuerung handelt,
- ob die mit den Steuervergünstigungen verfolgten Zielsetzungen erreichbar sind und es damit Gründe zur Rechtfertigung dieser Vorschriften gibt.

(2) Zur Beeinflussung der Bemessungsgrundlagen können land- und forstwirtschaftliche Betriebe prinzipiell die gleichen Instrumente einsetzen wie die übrigen Betriebe. Daher ist es sinnvoll, zu überprüfen, ob und unter welchen Voraussetzungen die in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre diskutierten Instrumente im Bereich der Land- und Forstwirtschaft eingesetzt werden können und welche Besonderheiten bei ihrem Einsatz zu beachten sind.

(3) Wenn die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre die Probleme der Besteuerung der Betriebe vollständig behandeln will, ist es notwendig, auch auf die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe einzugehen. Für die Einbeziehung dieser Betriebe in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sprechen auch praktische Gründe. Die meisten Steuerberater haben ein wirtschaftswissenschaftliches Studium absolviert.[1)] Will die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre im Rahmen der Ausbildungsfunktion die praktische Anwendbarkeit wissenschaftlicher Erkenntnisse vermitteln, so setzt dies eine umfassende Behandlung der steuerlichen Probleme aller Betriebe voraus.

---

1) RUDEL hat 1977 in einer auf Niedersachsen beschränkten empirischen Erhebung festgestellt, daß 72 % der Steuerberater ein wirtschaftswissenschaftliches (59 % ein betriebswirtschaftliches) Studium und nur kanpp 6 % ein agrarwissenschaftliches Studium absolviert hatten. Dagegen hatten 40 % der Steuerberaterpraxen Land- und Forstwirte als Klienten, dieser Anteil dürfte aufgrund der Struktur der landwirtschaftlichen Betriebe Niedersachsens eher über als unter dem Bundesdurchschnitt liegen. Vgl. RUDEL, M., Steuerberatungsbetriebe 1979, S. 96 und S. 138 f.

(4) Die Agrarwissenschaft beschäftigt sich kaum mit der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft.[1] Es ist m. E. auch sinnvoll, diesen Bereich der Land- und Forstwirtschaft in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu behandeln, da diese - im Gegensatz zur Agrarwissenschaft - über die notwendigen Grundlagen und Instrumente zur Diskussion steuerlicher Fragen verfügt.

---

1) Diese Aussage muß relativiert werden, da sich in den letzten Jahren vor allem KÖHNE an der Universität Göttingen mit der Besteuerung landwirtschaftlicher Betriebe befaßt. Vgl. dazu beispielsweise KÖHNE, M., Überlegungen 1977, S. 116-124; KÖHNE, M., Bilanzierungsregeln 1978, S. 153-162; SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981; KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982; KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984.

III. Grundsätze zur Beurteilung steuerlicher Vorschriften

1. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Im letzten Abschnitt wurde bereits erwähnt, daß es eine der Hauptaufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist, die bestehenden Steuergesetze kritisch zu analysieren, die Auswirkungen der Besteuerung auf die Betriebe zu untersuchen und betriebswirtschaftliche Erkenntnisse zur Verbesserung, d.h. zweckgerechteren Gestaltung der Steuergesetze zu entwickeln. Um diese Aufgabe zu erfüllen, muß einerseits Klarheit über die Ziele der Besteuerung bestehen, andererseits müssen Beurteilungsmaßstäbe vorhanden sein, mit deren Hilfe die Zweckmäßigkeit und 'Gerechtigkeit' der Steuerlastverteilung beurteilt werden kann. Über die Ziele der Besteuerung besteht Einigkeit. Mit der Besteuerung werden heute zwei Ziele verfolgt. In erster Linie dienen die Steuern zur Erzielung von Einnahmen, die der Staat zur Erfüllung seiner Aufgaben benötigt. Man spricht hier vom fiskalischen Zweck der Besteuerung. Daneben versucht der Gesetzgeber, mit Hilfe der Besteuerung bestimmte wirtschafts- und sozialpolitische Zielsetzungen zu erreichen, die Besteuerung wird folglich für wirtschafts- und sozialpolitische Zwecke eingesetzt.

Über die Regeln, nach denen die Staatsbürger mit Steuern belastet werden sollen, d.h. über den Umfang, in dem der einzelne Bürger zur Finanzierung der Staatstätigkeit beitragen soll, besteht dagegen keine Einigkeit. Zwar wird allgemein anerkannt, daß die Besteuerung gerecht sein soll. Gerechtigkeit ist aber ein ethischer Wert, dessen Inhalt sich im Zeitablauf ändert und dessen allgemeine Anerkennung nichts daran ändert, daß die konkrete Erfüllung dieser Norm rational nicht nachprüfbar ist.[1] Daher werden Steuerzahler

---

1) Zur ideengeschichtlichen Entwicklung und den verschiedenen Ausprägungen des Gerechtigkeitspostulats vgl. MANN, K.F., Ideale 1937, S. 158-166; TIPKE, K., Steuergesetzgebung 1980, S. 282-287; TIPKE, K., Steuergerechtigkeit 1981, S. 9-21.

eine Steuerverteilung häufig nur dann als gerechter als die bestehende anerkennen, wenn sie selbst weniger oder andere mehr Steuern zahlen als bisher.[1)]

Die Finanzwissenschaft hat sich seit langer Zeit bemüht, aus dem Gerechtigkeitspostulat und den Zielsetzungen der Besteuerung praktikable Besteuerungsgrundsätze abzuleiten,[2)] wobei teilweise ganze Systeme von Besteuerungsgrundsätzen aufgestellt worden sind. Diese Besteuerungsgrundsätze und das Verhältnis der einzelnen Grundsätze zueinander unterliegen im Zeitablauf Veränderungen.[3)] Die verschiedenen Besteuerungsgrundsätze lassen sich, soweit sie sich auf die Steuerverteilung und nicht die Technik der Steuererhebung beziehen, auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zurückführen. Dieser Grundsatz wird heute allgemein anerkannt, er wird neben dem Gerechtigkeitspostulat auch mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG begründet, wobei zu beachten ist, daß der Gleichheitssatz des Grundgesetzes selbst als Ausprägung des Gerechtigkeitspostulats gilt.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedarf jedoch der Interpretation. Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann bedeuten, daß jeder Staatsbürger im gleichen Umfang zur Finanzierung der Staatsausgaben beiträgt, jede Person also einen absolut gleichen Steuerbetrag aufbringen muß. Gleichmäßigkeit in diesem absoluten Sinne würde im Extrem-

---

1) Vgl. WÖHE, G., Möglichkeiten 1971, S. 200.
2) Aus der großen Zahl von Veröffentlichungen seien genannt: NEUMARK, F., Grundsätze 1970, S. 44-46, er unterscheidet insgesamt 18 Besteuerungsgrundsätze. MUSGRAVE, R.A., MUSGRAVE, P.B., KULLMER, R., Öffentliche Finanzen 1978, Bd. 2, S. 14-29; ; HALLER, H., Die Steuern 1981, S.13-16; Besteuerungsgrundsätze finden sich bereits bei Adam SMITH, vgl. SMITH, A., Wohlstand 1974, S. 703; vgl. dazu und zu anderen frühen Ansätzen MANN, K.F., Ideale 1937, S. 144-157. In jüngerer Zeit werden die Besteuerungsgrundsätze intensiv auch aus juristischer Sicht diskutiert, vgl. dazu bspw. BIRK, D., Leistungsfähigkeitsprinzip 1983; TIPKE, K., Steuergerechtigkeit 1981, S. 52-64.
3) Vgl. NEUMARK, F., Grundsätze 1970, S. 28.

fall die Einführung einer Kopfsteuer bedingen, Steuertatbestand wäre allein die Existenz einer Person.[1] Die absolute Gleichmäßigkeit berücksichtigt die Verhältnisse der Steuerpflichtigen jedoch überhaupt nicht. Daher wird Gleichmäßigkeit der Besteuerung heute als relative Gleichheit interpretiert, d.h. bei der Festsetzung der Steuerbelastung sind die Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Um Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erreichen, ist es erforderlich, die steuerliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, d.h. die Steuerlastverteilung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorzunehmen. Die individuelle Leistungsfähigkeit ist mit Hilfe ökonomischer Größen zu beurteilen.

Aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit folgt, daß alle Personen, die die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit aufweisen, im gleichen Umfange mit Steuern belastet werden. Dieser Grundsatz wird als 'horizontale Gerechtigkeit' bezeichnet.[2] Andererseits folgt aus dem Grundatz der relativen Gleichheit aber, daß Personen, deren steuerliche Leistungsfähigkeit sich unterscheidet, auch in unterschiedlichem Umfang der Besteuerung unterworfen werden.[3] Hier spricht man von 'vertikaler Gerechtigkeit'. Die beiden Grundsätze sind lediglich Ausprägungen des Gleichheitsgrundsatzes und keine voneinander unabhängigen Prinzipien. SCHNEIDER versteht unter dem "Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung" die Tatsache, daß "gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit unterschiedslos zu besteuern"[4] ist und unter dem "Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit", daß "eine höhere steuerliche Leistungsfähigkeit stärker zu besteuern sei als eine niedrigere steuerliche Lei-

---

1) Vgl. DÖRING, U., Veräußerungsgewinne 1977, S. 211 f.; TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 25-27.
2) Vgl. SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 14.
3) Vgl. NEUMARK, F., Grundsätze 1970, S. 120.
4) SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 136.

stungsfähigkeit".[1] Diese Unterscheidung ist nicht überzeugend. In beiden Fällen handelt es sich um Ausprägungen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erreichen, ist es erforderlich, die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Die steuerliche Leistungsfähigkeit wird an wirtschaftlichen Größen gemessen, da diese und nicht andere Merkmale wie beispielsweise Alter, Größe oder Religionszugehörigkeit als Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit verwendet werden können, denn nur wirtschaftliche Größen sind sachgerechte Indikatoren der Leistungsfähigkeit einer Person.[2]

Das Leistungsfähigkeitsprinzip, das die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten soll, ist als Mittel zur Erreichung dieses Zwecks ebenfalls aus dem Gerechtigkeitspostulat abgeleitet und damit ebensowenig wie dieses beweisbar und als Maßstab für nachprüfbare, werturteilsfreie wissenschaftliche Aussagen geeignet. Damit entsteht die Frage, ob die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, die - zumindest im Rahmen ihrer dritten Hauptaufgabe - den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und damit auch das Leistungsfähigkeitsprinzip als Beurteilungsmaßstab heranzieht, überhaupt in der Lage ist, wissenschaftlich begründete Aussagen über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung abzugeben. Um diese Frage zu beantworten, ist es zweckmäßig, den Prozeß der Steuerlastverteilung in seine einzelnen Phasen zu zerlegen.

2. Maßstäbe zur Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Bei der Festlegung eines Steuersystems sind theoretisch zwei große Fragenkomplexe zu beantworten:[3] Erstens ist festzu-

---

1) SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 13 f.; vgl. auch HALLER, H., Die Steuern 1981, S. 74-86.
2) Vgl. TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 33.
3) Vgl. SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 13.

legen, welche Aufgaben der Staat übernehmen soll und wie hoch der zur Aufgabenerfüllung erforderliche Finanzbedarf ist. Mit der Beantwortung dieser Frage wird zugleich der Gesamtumfang der durch Steuern zu finanzierenden Staatsausgaben, der 'Steuerbedarf' des Staates bestimmt. Diese Frage ist nicht Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, ihre wirtschaftlichen Aspekte werden von der Finanzwissenschaft untersucht. Zweitens ist festzulegen, nach welchen Kriterien die zur Finanzierung des Staatshaushaltes benötigten Steuern auf die einzelnen Staatsbürger zu verteilen sind. Dieser Fragenkomplex kann in mehrere Teilschritte zerlegt werden.[1] Akzeptiert man, daß die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgen soll,[2] so ist zunächst festzulegen, durch welche Größen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person gemessen werden kann. Die Finanzwissenschaft präferiert teilweise das Einkommen, aber auch Konsum und Vermögen werden als Maßstäbe steuerlicher Leistungsfähigkeit diskutiert.[3] Nun ist es zwar einleuchtend, daß Einkommen, Vermögen und Konsum mögliche Kriterien zur Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit sind. Welches dieser Kriterien beziehungsweise welche konkrete Kombination aber den geeignetsten Maßstab zur Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit darstellt, also zu einer gerechten oder gar zur gerechtesten aller möglichen Steuerverteilungen führt, läßt sich weder von der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre noch von der Finanzwissenschaft oder einer anderen Institution nachprüfbar festlegen. SCHNEIDER stellt zwar fest: "Wegen einer Fülle an technischen Schwierigkeiten und nicht behebbaren

---

1) Auf die Notwendigkeit der Zerlegung weist vor allem SCHNEIDER hin, vgl. SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 23 f.

2) Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird als sachgerechtes Prinzip der Steuerlastverteilung zwar überwiegend anerkannt, vereinzelt aber auch heftig kritisiert. Die Kritik richtet sich vor allem dagegen, daß mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein progressiver Einkommensteuertarif begründet wird. Zur Kritik am Leistungsfähigkeitsprinzip vgl. LEISNER, W., Leistungsfähigkeit 1983, S. 97-102 und die kritische Entgegnung von BIRK, D., Theoriediskussion 1983, S. 293-299.

3) Vgl. bspw. NEUMARK, F., Grundsätze 1970, S. 134-146; MUSGRAVE, R.A., MUSGRAVE, P.B., KULLMER, L., Öffentliche Finanzen 1978, Bd. II, S. 30-34; HALLER, H., Die Steuern 1981, S. 42-65.

theoretischen Mängeln beim Begriff des Einkommens greifen theoretische Untersuchungen des letzten Jahrzehnts verstärkt frühere Gedanken wieder auf, die in den Konsumausgaben (zuzüglich des Vermögensbestandes) die (Hervorhebung durch Verfasser) Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit sehen."[1] Da er gleichzeitig bedauert, daß sich dieses Denken "in den Wirtschaftswissenschaften noch nicht allgemein durchgesetzt"[2] hat, ist zu vermuten, daß auch er den Konsum für eine geeignetere Maßgröße steuerlicher Leistungsfähigkeit als das Einkommen ansieht.[3] Die Überlegenheit der Maßgröße 'Konsum' gegenüber der Maßgröße 'Einkommen' ist jedoch weder unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit beweisbar noch mit veranlagungstechnischen Vorteilen zwingend begründbar, da sowohl die Umsatz- oder Ausgabenbesteuerung selbst als auch die daneben notwendige Vermögensbesteuerung viele neue technische Probleme aufwerfen.[4] Bei der Diskussion um die Vorteile der Ausgabensteuer "wird jeweils ein steuersystematisch ideales Konzept dieser Abgabe einer mehr oder weniger unvollkommenen derzeit praktizierten Einkommensteuer gegenübergestellt",[5] was zur Folge hat, daß das neue 'ideale System' bei der Beurteilung besser abschneidet.

Die bestehenden Steuersysteme sind vom theoretischen Ideal einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, bei der Leistungsfähigkeit entweder auf der Seite der Einkommensent-

---

1) SCHNEIDER, D., Unternehmensbesteuerung 1982, S. 40.
2) SCHNEIDER, D., Unternehmensbesteuerung 1982, S. 41.
3) SCHNEIDER bezeichnet das Einkommen als Maßstab "wider besseres Wissen", vgl. Unternehmensbesteuerung 1982, S. 41; in einer anderen Veröffentlichung hat er sich klar für eine Ausgabensteuer ausgesprochen, vgl. SCHNEIDER, D., Gewinnermittlung 1971, S. 360-368. Für eine Ausgabensteuer plädiert auch MITSCHKE, vgl. MITSCHKE, J., Eignung 1976, S. 163-206, zum Konsum als Maßstab wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 5-24.
4) Einen guten Überblick über die Vor- und Nachteile einer Ausgabensteuer und den Stand der Literaturdiskussion gibt PEFFEKOVEN, vgl. PEFFEKOVEN, R., Ausgabensteuer 1980, S. 417-452.
5) PEFFEKOVEN, R., Ausgabensteuer 1980, S. 452.

stehung oder auf der Seite der Einkommensverwendung gemessen wird, weit entfert, da sie im Normalfall sowohl die Einkommenserzielung als auch die Einkommensverwendung besteuern.[1] Insofern entsprechen Steuersysteme in der Realität bereits bei den Bezugsgrößen nicht der Idealvorstellung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Sind die Maßgrößen der steuerlichen Leistungsfähigkeit, d.h. die einzelnen Steuerarten bestimmt, so ist im nächsten Schritt für jede Steuerart der Tarif festzulegen. Insbesondere ist zu entscheiden, ob ein proportionaler oder progressiver Tarif angewendet werden soll. Auch zur Begründung der Tarifhöhe und des Tarifverlaufes gibt es unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit keine objektiven Kriterien. Es ist jedoch zu beachten, daß ein progressiver Tarif nicht zwingend aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet werden kann und zu seiner Begründung neben der bei steigendem Einkommen höheren Leistungsfähigkeit auch sozialpolitische Gesichtspunkte herangezogen werden.[2] Teilweise wird die Begründung des progressiven Einkommensteuertarifs durch das Leistungsfähigkeitsprinzip abgelehnt. So hält TIPKE die Progression des Einkommensteuertarifs für den Ausfluß des Sozialstaatsprinzips und nicht des Leistungsfähigkeitsprinzips.[3] Es ist also festzuhalten, daß es keine objektiven Größen zur

---

1) Die theoretischen Überlegungen gehen davon aus, daß unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit nur eine einzige oder zwei Steuerarten zur Anwendung kommen sollten. Wird Leistungsfähigkeit auf der Seite der Einkommensentstehung gemessen, so ist eine Einkommensteuer, eventuell ergänzt um eine Erbschaftsteuer, zu erheben. Wird Leistungsfähigkeit auf der Seite der Einkommensverwendung gemessen, so ist eine Ausgabensteuer, ergänzt durch eine Vermögensteuer, notwendig. Vgl. zu diesen Überlegungen insbesondere TIPKE, K., Steuerrechtswissenschaft 1972, S. 211-229; SCHNEIDER, D., Rechtfertigung 1979, S. 41 f.; SCHNEIDER, D., Unternehmensbesteuerung 1982, S. 37-41.

2) Vgl. NEUMARK, F., Grundsätze 1970, S. 186-221; HALLER, H., Die Steuern 1981, S. 91-112.

3) Vgl. TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 30. "Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, daß der Leistungsfähigere mehr zahlt als der Leistungsschwächere, es verlangt aber nicht, daß er progressiv mehr zahlt." TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 30.

Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit gibt und damit die Begründung einzelner Steuerarten und der durch die Steuertarife bestimmten Relationen zwischen den Steuerarten nicht werturteilsfrei möglich ist. Bei der Festlegung einzelner Steuerarten und-tarife "kann deshalb stets nur von einer vermuteten Leistungsfähigkeit ausgegangen" werden, die "das Ergebnis von in Politik umgesetzten Verteilungsideologien ist".[1)]

Die bisher angesprochenen Probleme bei der Verteilung der Steuern auf die Staatsbürger werden vor allem von der Finanzwissenschaft diskutiert, sie zählen jedoch auch zum Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, da durch die Festlegung einzelner Steuerarten und -tarife die Steuerbelastung der Betriebe und deren Entscheidungen beeinflußt werden. Eindeutige Aussagen unter Gleichmäßigkeitsgesichtspunkten können für diese Fragenkomplexe nicht getroffen werden, vielmehr stellen derartige Aussagen immer Werturteile dar.[2)] Dies bedeutet nun aber nicht, daß sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre mit diesen Problemen nicht beschäftigen muß. Sie hat auch für diese Fragen die Auswirkungen der Besteuerung auf die betrieblichen Entscheidungen und das Rechnungswesen zu untersuchen, muß sich allerdings von Vorurteilen über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung fernhalten bzw. derartige Aussagen als subjektive Werturteile deutlich kennzeichnen.[3)]

Von dieser grundlegenden Problematik zu trennen ist die Fragestellung, ob die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in einem bestehenden Steuersystem überprüft werden kann.[4)] In einem bestehenden Steuersystem sind die Maßstäbe der steuerlichen Leistungsfähigkeit und die Relationen zwischen den verschiedenen Maßstäben durch die einzelnen Steuerarten

---

1) WÖHE, G., Möglichkeiten 1971, S. 201.
2) Vgl. DÖRING, U., Veräußerungsgewinne 1977, S. 215-223.
3) Vgl. WÖHE, G., Möglichkeiten 1971, S. 200.
4) Auf die Notwendigkeit dieser Trennung weist insbesondere SCHNEIDER hin, vgl. SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 23.

und die zugehörigen Steuertarife festgelegt. Ob damit eine gleichmäßige Besteuerung der einzelnen Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit erreicht wird oder nicht, läßt sich nicht beweisen. Akzeptiert man die gegebenen Maßgrößen als prinzipiell geeignet, so setzt die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des gegebenen Steuersystems voraus, daß bei allen Steuerarten, isoliert betrachtet, die gleiche steuerliche Leistungsfähigkeit gleich besteuert wird. Ist diese Forderung für die einzelnen Steuerarten erfüllt, so gilt auch für alle Steuerarten zusammen die Gleichmäßigkeit als gewahrt. Um dieses Ziel zu erreichen, sind drei Einzelgrundsätze zu beachten:[1)]

(1) Die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Steuerarten sind bei allen Steuerpflichtigen nach den gleichen Verfahren zu ermitteln.

(2) Die Bemessungsgrundlagen dürfen durch Wahlrechte und Ermessensspielräume nicht beeinflußt werden. Sind Wahlrechte und Ermessensspielräume vorhanden, so kann der Steuerpflichtige seine Steuerbelastung in gewissem Umfange selbst bestimmen. Ihre Existenz verstößt, insbesondere wenn den einzelnen Steuerpflichtigen in unterschiedlichem Umfange Wahlrechte und Ermessensspielräume zur Verfügung stehen, gegen den ersten Grundsatz.

(3) Die Steuergesetze müssen einfach und verständlich sein, d.h. die Gesetze und das Steuererhebungsverfahren sollten für jeden Steuerpflichtigen durchschaubar sein.[2)] Diese Forderung ist allerdings problematisch, da zwischen Einfachheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung Zielkonflikte auftreten können.

---

1) Vgl. SCHNEIDER, D., Gewinnermittlung 1971, S. 354.
2) Zur Diskussion über die Unübersichtlichkeit des Steuerrechts vgl. bspw. TIPKE, K., Chaos 1971, S. 2-17; VOGEL, K., Perfektionismus 1980, S. 206-212 und Meßmer, K., Normenflut 1981, S. 1-19.

Die Einhaltung dieser Bedingungen kann durch die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre überprüft werden. Dies bedeutet, daß die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre innerhalb eines gegebenen Steuersystems nachprüfbar feststellen kann, ob einzelne Regelungen gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Sie kann dagegen nicht feststellen, ob eine Veränderung des bestehenden Steuersystems zu einer gleichmäßigeren Besteuerung führen würde. Die Aussage von DÖRING, daß die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre überhaupt keine wertfreien Aussagen treffen kann,[1] ist daher einzuschränken. Dies ist durchaus möglich, solange steuerliche Vorschriften innerhalb eines gegebenen Steuersystems ausschließlich unter Gleichmäßigkeitsgesichtspunkten analysiert werden. Ob diese Aussage auch aufrechterhalten werden kann, wenn Praktikabilitätsüberlegungen und wirtschaftspolitische Zielsetzungen der Besteuerung in die Überlegungen einbezogen werden, ist anschließend zu prüfen.

Zwar ist noch zu erwähnen, daß Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch Wettbewerbsneutralität der Besteuerung bedeutet. Die Forderung nach Wettbewerbsneutralität verbietet nicht, daß die bestehende Einkommens- und Vermögensverteilung durch steuerliche Maßnahmen korrigiert wird.[2] Wettbewerbsneutralität verlangt vielmehr, daß die bestehenden Wettbewerbsrelationen durch die Besteuerung nicht verändert werden, daß also gleiche steuerliche Tatbestände unabhängig davon, in welcher rechtlichen Unternehmensform sie verwirklicht wurden, steuerlich gleich behandelt werden. Wettbewerbsneutralität der Besteuerung kann daher als spezielle Ausprägung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für Unternehmen interpretiert werden.

---

1) Vgl. DÖRING, U., Veräußerungsgewinne 1977, S. 301-305.
2) Vgl. WÖHE, G., Möglichkeiten 1971, S. 203 f.; zum teilweise abweichenden Begriffsinhalt in der Finanzwissenschaft vgl. HALLER, H., Die Steuern 1981, S. 224 f.

3. Die Praktikabilität der Besteuerung und der Einfluß auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Es wurde gezeigt, daß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine einheitliche Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und ein möglichst einfaches und verständliches Besteuerungsverfahren voraussetzt. Die zweite Forderung ist problematisch. Eine möglichst gleichmäßige Steuerverteilung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfordert eine umfangreiche Berücksichtigung individueller Merkmale. Dies führt in der Regel zu umfangreichen und komplizierten Rechtsvorschriften. Eine möglichst einfache Besteuerung setzt dagegen die Pauschalierung zahlreicher Merkmale voraus.[1] Diese Pauschalierung kann zu einer ungleichmäßigen Steuerbelastung führen. Andererseits darf nicht übersehen werden, daß eine zunehmende Komplizierung der Steuergesetze nicht unbedingt die Gleichmäßigkeit der Besteuerung erhöht. Es kann vielmehr der Fall eintreten, daß nur noch Fachleute, die die komplizierten Vorschriften verstehen, die für sie günstigen Vorschriften ausnutzen und ungünstige Regelungen ganz oder teilweise vermeiden können.[2] Die übrigen Steuerpflichtigen, die nicht über dieses Wissen verfügen, tragen eine höhere Steuerbelastung oder müssen sich das Fachwissen gegen eine entsprechende Gebühr von den Fachleuten kaufen. Beide Fälle führen zu Vermögensnachteilen.

Zwischen der Forderung nach Gleichmäßigkeit und Einfachheit der Besteuerung kann ein Zielkonflikt auftreten. Die Lösung dieses Zielkonfliktes erfordert Kompromisse zwischen den beiden Zielen. Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre kann

---

1) Vgl. WÖHE, G., Möglichkeiten 1971, S. 200.
2) Dieser Fall ist nach überwiegender Auffassung im gegenwärtigen Steuersystem gegeben. Ein einfaches und für 'jedermann' verständliches Steuersystem ist jedoch eine Illusion, ein funktionsfähiges Steuersystem in einer komplexen wirtschaftlichen Umwelt ist ohne eine bestimmte Differenzierung und ohne entsprechende Fachleute nicht möglich. Die Diskussion bezieht sich nur auf den Grad der Differenzierung und damit den Grad der Kompliziertheit.

zur Lösung dieses Konflikts lediglich Vorschläge unterbreiten, sie kann nicht festlegen, wie einfach oder kompliziert die Besteuerungsvorschriften im konkreten Einzelfall sein sollen. Die konkrete Konfliktlösung, d.h. in unserem Falle die Festlegung der Bedeutung der einzelnen Ziele, bleibt dem Gesetzgeber überlassen. Einfachheit der Besteuerung setzt aber zumindest systematische Gesetzesvorschriften voraus, d.h. Widersprüche, Wiederholungen und unklare Begriffsabgrenzungen müssen vermieden werden. Durch eine solche Forderung tritt keine Beeinträchtigung, sondern eher eine Erhöhung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein.[1)]

Die Besteuerung ist ein Massenverfahren. Um dieses Verfahren mit einem angemessenen Aufwand durchzuführen, ist es häufig unvermeidbar, bestimmte Tatbestände pauschal, d.h. bspw. mit Hilfe von Durchschnittswerten zu erfassen. Derartige Vereinfachungen sind unproblematisch, wenn sie bei einer bestimmten Steuerart bei allen Steuerpflichtigen angewendet werden. Es kommt jedoch vor, daß aufgrund tatsächlicher oder angeblicher erhebungstechnischer Schwierigkeiten Pauschalierungen nur bei einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen durchgeführt werden. In diesen Fällen führt die Einhaltung der Praktikabilität der Besteuerung zu einem Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da der Grundsatz, daß die Steuerbemessungsgrundlagen bei allen Steuerpflichtigen nach den gleichen Verfahren ermittelt werden müssen, verletzt wird. Derartige Vereinfachungsregeln, die nur einen Teil der Steuerpflichtigen betreffen, sind abzulehnen. Ist eine bestimmte Steuer oder ein Erhebungsverfahren "aus Gründen der Praktikabilität (nur) gegenüber einer bestimmten Gruppe nicht durchführbar, so muß aus Gründen der Gleich-

---

1) TIPKE weist darauf hin, daß die Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch wesentlich weniger, aber systematische Gesetzesvorschriften, die eine sinnvolle Auslegung durch die Rechtsprechung ermöglichen, erhöht werden kann; vgl. TIPKE, K., Chaos 1971, S. 7 und die auf S.37, FN 2 zitierte Literatur.

mäßigkeit der Besteuerung auch gegenüber den anderen betroffenen Gruppen zurückgesteckt werden".[1)]

DieserAussage ist uneingeschränkt zuzustimmen, sofern es sich um gesetzlich fixierte Besteuerungsverfahren handelt, die einen größeren Personenkreis betreffen. In der Praxis werden aber immer wieder Fälle auftreten, in denen es aufgrund der besonderen Verhältnisse, beispielsweise eines Wirtschaftszweiges, notwendig ist, besondere Erhebungsverfahren zu verwenden. Solche Sonderregelungen für Einzelfälle können nicht dazu führen, daß eventuell die ganze Steuerart abgeschafft wird, denn dann dürfte es fast unmöglich sein, überhaupt noch Steuern zu erheben oder die Steuererhebung müßte sich an sehr globalen Merkmalen orientieren. Zu fordern ist aber, daß derartige Sonderregelungen dem durch die Generalnorm definierten Ergebnis möglichst nahe kommen. Praktikabilitätsüberlegungen dürfen nicht das Hauptziel der Steuerlastverteilung sein, als Nebenbedingung der Steuererhebung müssen sie aber durchaus berücksichtigt werden.

4. Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Berücksichtigung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen

Neben der Einnahmenerzielung dient die Besteuerung auch der Erreichung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen. Die Durchsetzung dieser Zielsetzungen mit Hilfe der Besteuerung setzt steuerliche Differenzierungen in Bezug auf die Bemessungsgrundlagen und die Steuertarife oder die Einräumung von Wahlrechten voraus. Derartige Maßnahmen verstoßen bei allgemeinen Steuern immer gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da den betroffenen Steuerpflichtigen eine, eventuell nur zeitlich begrenzte, Steuervergünstigung gewährt wird. Wirtschafts- und sozialpolitische Zielsetzungen und Gleichmäßigkeit der Besteuerung lassen sich

---

1) TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 35.

nur bei speziellen Verbrauchsteuern, bei denen die Differenzierung bereits durch die Festlegung der von der Steuer betroffenen Produkte erreicht wird, ohne Zielkonflikte vereinbaren.[1)]

Da bei allgemeinen Steuern wie der Einkommen- und Vermögensteuer die Berücksichtigung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen stets zu Verstößen gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führt, könnte man daraus den Schluß ziehen, daß es prinzipiell unzulässig ist, derartige Ziele mit Hilfe der Besteuerung durchzusetzen, sondern daß für diese Zwecke andere Instrumente, beispielsweise Subventionen, einzusetzen sind. Diese Forderung würde jedoch den Kern des Problems nicht treffen, da bei ihrer Realisierung zwar die steuerliche Gleichmäßigkeit verbessert, die Frage der Berechtigung und Zweckmäßigkeit derartiger Maßnahmen aber nur in einen anderen Bereich verlagert würde. Die Gleichmäßigkeit im Gesamtsystem von Steuer- und Transferzahlungen würde durch eine solche Forderung nicht unbedingt verbessert, mehr Gleichmäßigkeit bei der Steuererhebung könnte zu weniger Gleichmäßigkeit bei den Transferzahlungen führen. Steuerliche Vergünstigungen zur Erreichung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen müssen daher grundsätzlich möglich sein. Ihre Berechtigung ist von ihrer Zweckmäßigkeit, d.h. ihrer Eignung zur Erreichung der angestrebten Ziele, abhängig. TIPKE hält die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Realisierung anderer Zielsetzungen nur dann für zulässig, "wenn die Durchbrechung mittelbar auch dem Gemeinwohl, der Allgemeinheit, dient und nicht nur eine Gruppe um ihrer selbst willen begünstigt".[2)] Neben der Eignung zur Erreichung des angestrebten Zieles fordert er von Steuervergünstigungen eine Förderung des Gemeinwohls. Da aber kaum festzustellen oder zu messen ist, ob und in welchem Umfang eine Steuervergünstigung dem Allgemeinwohl dient, ist

1) Beispiele dafür sind Kraftfahrzeug-, Tabak- und Mineralölsteuer. Allerdings sind auch bei diesen Steuerarten noch spezielle Steuerbefreiungen und Tarifdifferenzierungen üblich.

2) TIPKE, K., Steuergerechtigkeit, 1981, S. 59.

die Beurteilung der Steuervergünstigungen nur anhand ihrer Zweckmäßigkeit möglich. Bei dieser Prüfung sind folgende Fragen zu beantworten:[1)]

(1) Sind die Steuervergünstigungen überhaupt geeignet, die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele zu fördern? Ist dies nicht der Fall, so sind die Steuervergünstigungen abzulehnen, da sie lediglich einen nicht begründbaren Vorteil für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen darstellen. Ein Beispiel soll die Vorgehensweise verdeutlichen. Die Dauerschuldzinsen und die Dauerschulden sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrages und des Gewerbekapitals ab dem Veranlagungszeitraum 1984 nur noch zu 50 % hinzuzurechnen.[2)] Ziel dieser Maßnahme ist es, die steuerliche Belastung der Unternehmen stärker an der Ertragskraft auszurichten. Zu diesem Zweck wurden die ertragsunabhängigen Teile der Gewerbesteuer-Bemessungsgrundlage verringert.[3)] Durch diese und andere Maßnahmen sollte zugleich die Eigenkapitalbasis der Unternehmen gestärkt werden.

Das erste Ziel wird durch diese Maßnahmen zumindest teilweise erreicht.[4)] Dagegen verstoßen die Maßnahmen gegen das zweite Ziel. Zwar wird durch die Verringerung der Steuerbelastung das potentielle Selbstfinanzierungsvolumen der Unternehmen erhöht, bei einem Vergleich der steuerlichen Belastung von Eigen- und Fremdfinanzierung zeigt sich jedoch, daß die steuerlichen Vorteile der Fremdfinanzierung durch diese Maßnahmen nicht verringert,

---

1) Vgl. SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 17-20.
2) Vgl. §§ 8 Nr. 1 und 12 Abs. 2 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes vom 22. September 1978, BGBl I, S. 1557.
3) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushaltes (Haushaltsbegleitgesetz 1983), BT-Drucksache 9/2074, S. 69.
4) Man kann zwar darüber streiten, ob die Verringerung der Hinzurechnung eine 'Steuervergünstigung' ist, die Regelung führt aber auf jeden Fall zu einer ungleichen Behandlung von Eigen- und Fremdkapital.

sondern erhöht werden.[1] Bei einer ausschließlichen Berücksichtigung steuerlicher Entscheidungsfaktoren führen die Maßnahmen nicht zu einer Erhöhung, sondern zu einer Verringerung der Eigenkapitalausstattung der Unternehmen.

(2) Wird der Umfang der Steuervergünstigung nach einem sachgerechten Prinzip und der jeweiligen Zielsetzung entsprechend festgelegt? In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu beachten, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip zwar zur Verteilung der Steuerbelastung auf die einzelnen Steuerpflichtigen geeignet ist, daß bei der Festlegung von Steuervergünstigungen zur Erreichung wirtschafts- und sozialpolitischer Zielsetzungen aber andere Prinzipien herangezogen werden müssen. So kann es sinnvoll sein, steuerliche Entlastungen unter sozialen Gesichtspunkten nach den Bedürfnissen oder Verdiensten der Betroffenen festzulegen (Bedürfnis- und Verdienstprinzip).[2] Der progressive Einkommensteuertarif führt dazu, daß Steuervergünstigungen, die auf die Bemessungsgrundlage wirken, bei den einzelnen Steuerpflichtigen Steuerentlastungen in unterschiedlicher Höhe auslösen. Dadurch können wirtschaftliche Entscheidungen durch Steuervergünstigungen unterschiedlich stark beeinflußt werden. Dieses Ergebnis dürfte in der Regel mit der jeweiligen Zielsetzung nicht übereinstimmen.[3] Abzüge von der Bemessungsgrundlage sind nur dann berechtigt, wenn die entsprechenden Aufwendungen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen vermindern. Derartige Abzüge sind aber gerade keine Steuervergünstigungen.

---

1) Vgl. zu den Auswirkungen ausführlich WÖHE, G., BIEG, H., Grundzüge 1984, S. 344 - 352.
2) Vgl. TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 35. Zur Diskussion über die verschiedenen in den Steuergesetzen angewandten Normen TIPKE, K., Steuergerechtigkeit 1981, S. 47 - 64.
3) Vgl. VOGEL, K., Steuergerechtigkeit 1975, S. 414.

(3) Sind die Steuervergünstigungen das geeignetste Mittel, um das angestrebte Ziel zu erreichen, oder existieren andere Instrumente, die eine bessere Zielerreichung gewährleisten? Gibt es zweckmäßigere andere Instrumente, so sind Steuervergünstigungen ebenfalls abzulehnen.

Die oben getroffene Aussage, daß in einem bestehenden Steuersystem eindeutige Aussagen über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung möglich sind, ist einzuschränken, wenn wirtschafts- oder sozialpolitische Zielsetzungen mit Hilfe der Besteuerung verfolgt werden. In diesen Fällen kann zunächst nur festgestellt werden, daß ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vorliegt. Ob die Durchbrechung des Gleichmäßigkeitsgrundsatzes gerechtfertigt ist, muß in jedem Einzelfall geprüft werden. Diese Prüfung ist mit erheblichen Problemen verbunden. Die Rechtfertigung der jeweils verfolgten Zielsetzung ist werturteilsfrei nicht möglich. Verzichtet man darauf, d.h. unterstellt man die Zielsetzung als gegeben und überprüft nur die Ziel-Mittel-Beziehung anhand der drei genannten Fragen, so können dennoch Schwierigkeiten auftreten. Üblicherweise existiert nicht nur ein einzelnes wirtschaftspolitisches Ziel, sondern ein ganzes Zielbündel. Die Beziehungen zwischen diesen, teilweise konfliktären Zielen, sind nicht eindeutig festgelegt. Fördern Steuervergünstigungen die Erreichung bestimmter Ziele, verstoßen aber gleichzeitig gegen andere Ziele, so ist eine eindeutige Aussage über die Berechtigung der Steuervergünstigungen ohne Unterstellungen (Werturteile) über die Beziehungen zwischen den Zielen nicht möglich. Besondere Probleme treten bei der Beantwortung des dritten Fragenkomplexes auf. Da in vielen Fällen sowohl die Auswirkungen von Steuervergünstigungen als auch von Subventionen nicht meßbar, sondern bestenfalls grob schätzbar sind, können häufig keine exakten, sondern nur tendenzielle Aussagen getroffen werden. Aus diesen Problemen resultiert die Tatsache, daß bei der Beurteilung der Steuervergünstigungen und ihrer Auswirkungen häufig nur generelle, nicht in jedem Einzelfall zutreffende Aussagen getroffen werden können.

5. Bedeutung der Besteuerungsgrundsätze für die Arbeit

Die vorliegende Arbeit untersucht die Einkommens- und Vermögensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft im Rahmen des bestehenden Steuersystems. Die existierenden Steuerarten und -tarife werden als Datum akzeptiert. Diskutiert werden nur Maßnahmen, die sich auf die Bemessungsgrundlage auswirken. Daraus folgt, daß die Verfahren zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und zur Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie die übrigen Besonderheiten bei der Besteuerung der Land- und Forstwirte auch unter Gleichmäßigkeitsgesichtspunkten analysiert und notwendige Änderungen vorgeschlagen werden können. Dabei ist zu beachten, daß nicht völlig neue Verfahren konstruiert werden können, sondern daß die im Zeitablauf gewachsenen Besteuerungsverfahren auch brauchbare Teile enthalten, die "sich bewährt haben und folglich beibehalten werden können".[1] Steuervergünstigungen, die aus wirtschaftspolitischen Überlegungen gewährt werden, werden auf ihre wirtschaftlichen Auswirkungen und ihre Rechtfertigung überprüft. Dabei werden die vom Gesetzgeber verfolgten agrarpolitischen Ziele als Datum akzeptiert. Die Einschränkungen erscheinen sinnvoll, da nur unter den genannten Voraussetzungen nachprüfbare Ergebnisse erzielt werden können.

Man kann es zwar für überflüssig halten, innerhalb eines bestehenden Steuersystems Einzelvorschriften zu kritisieren und zu verbessern, wenn die Fundamente dieses Systems, d.h. die einzelnen Steuerarten und Steuertarife selbst verbesserungswürdig sind, doch stellt SCHNEIDER zu Recht fest, daß "in jeder Zeitspanne viel stärker Ungerechtigkeit empfunden wird, die aus Verstößen (Widersprüchen) der praktizierten Besteuerung gegenüber den allgemein akzeptierten Normen folgt, als die Ungerechtigkeit, die in den akzeptierten Normen selbst liegt".[2] Mit anderen Worten:

---

1) WÖHE, G., Möglichkeiten 1971, S. 200.
2) SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 23.

Ungleichheiten innerhalb einzelner Steuerarten werden stärker empfunden und haben für den einzelnen Steuerpflichtigen eine größere praktische Bedeutung als die Frage, ob nun das Einkommen, die Konsumausgaben oder irgendeine andere wirtschaftliche Größe der geeignetste Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit ist.

B. DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHE BETRIEB ALS GEGENSTAND DER UNTERSUCHUNG

I. Definition und Erscheinungsformen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes

1. Die Definition des Betriebes in der Betriebswirtschaftslehre und im Steuerrecht

Ehe auf die steuerliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft im einzelnen eingegangen werden kann, ist zunächst der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu bestimmen. Dies ist insofern schwierig, da weder in der Betriebswirtschaftslehre und der Agrarwissenschaft noch im Steuerrecht Einigkeit über den Begriff des Betriebes besteht. Während die Abgrenzung in der Betriebswirtschaftslehre und in der Agrarwissenschaft theoretischen Gesichtspunkten unterliegt, da durch die Festlegung der als Betriebe zu bezeichnenden Einzelwirtschaften das Erkenntnisobjekt dieser Wissenschaften bestimmt wird, hat die Abgrenzung im Steuerrecht vor allem praktische Bedeutung; sie soll eine klare Abgrenzung verschiedener Tätigkeiten und damit eine eindeutige Zuordnung der Einkünfte zu bestimmten Einkunftsarten beziehungsweise des Vermögens zu bestimmten Vermögensarten ermöglichen.

Obwohl der Begriff 'Betrieb' der Betriebswirtschaftslehre den Namen gegeben hat, hat sich in dieser Wissenschaftsdisziplin bis heute keine eindeutige Definition herausgebildet.[1] Allgemein wird als Betrieb eine planvoll organisierte, räumlich und personell abgrenzbare Wirtschaftseinheit bezeichnet, in der Sachgüter und Dienstleistungen produziert und veräußert werden.[2] Umstritten ist in der Betriebswirtschaftslehre und der Agrarwissenschaft, ob als Betrieb nur produzierende oder auch konsumierende Wirtschaftseinheiten (Haushalte) betrachtet

---

1) Vgl. WÖHE, G., Entwicklungstendenzen 1974, Sp. 731 f.
2) Vgl. WÖHE, G., Betriebswirtschaftslehre 1984, S. 2.

werden sollen und welche Aspekte der betrieblichen Tätigkeiten in das Erkenntnisobjekt einzubeziehen sind.[1)]

Die Vor- und Nachteile der einzelnen Abgrenzungen müssen hier nicht im einzelnen diskutiert werden. Für die Zwecke der Arbeit reicht der engere Betriebsbegriff, d.h. die Beschränkung auf produzierende Wirtschaftseinheiten aus. Es ist jedoch zu beachten, daß zum einen die praktische Trennung in Betrieb und Haushalt im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zu Problemen führen kann, da dort beide Bereiche personell und räumlich eng verflochten sind, und daß andererseits die steuerliche Belastung des Betriebsvermögens und des im Betrieb erwirtschafteten Einkommens durch persönliche Merkmale, u.a. durch die Zahl der im Haushalt zusammengeschlossenen Personen, beeinflußt wird, so daß bei der Diskussion betrieblicher Probleme Daten des Haushaltes berücksichtigt werden müssen. Durch die enge Verflechtung bedingt werden in der Land- und Forstwirtschaft die betrieblichen Zielvorstellungen und Entscheidungen durch die Zielsetzungen des Haushaltes, d.h. des Betriebsinhabers und seiner Familie, stärker beeinflußt als in gewerblichen Betrieben.[2)]

Kennzeichnend für produzierende Wirtschaftseinheiten (Betriebe) ist die organisatorische und räumliche Zusammenfassung von Produktionsfaktoren zur Leistungserstellung und -verwertung. Dominierend ist das Merkmal der organisatorischen Zusammenfassung. Ist diese gegeben, so können auch räumlich getrennte Produktionsfaktoren einen Betrieb bilden. Die allgemeine Umschreibung des Betriebes ermöglicht keine eindeutigen Aussagen darüber, bei welcher Art der Leistungserstellung, welcher Häufigkeit der Leistungserstellung und ab welcher Größe ein Betrieb vorliegt. Die Umschreibung gilt für alle Betriebe, eine Abgrenzung einzelner Betriebstypen, hier der land- und

---

1) Vgl. WÖHE, G., Betriebswirtschaftslehre 1984, S. 2-5; zur Problematik dieser Abgrenzung vgl. SCHNEIDER, D., Geschichte 1981, S. 11-16.

2) Vgl. STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U., Landwirtschaftliche Betriebslehre, 1982, S. 17; vgl. auch SEUSTER, H., Betriebslehre 1978, S. 269-275.

forstwirtschaftlichen Betriebe, ist nur nach der überwiegenden Produktionstätigkeit möglich. Zur Land- und Forstwirtschaft zählen nach agrarwissenschaftlicher Abgrenzung alle Betriebe, die Pflanzen durch die Nutzung des Bodens gewinnen und Tierhaltung betreiben.[1] Die Umschreibung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in der Agrarwissenschaft ist ebenso vage wie der Betriebsbegriff der Betriebswirtschaftslehre. Gerade in Grenzfällen, in denen nicht offensichtlich ist, daß ein Betrieb besteht, hilft die allgemeine Beschreibung nicht weiter.

Da sich die Betriebswirtschaftslehre bisher nicht auf einen einheitlichen und präzise abgrenzbaren Betriebsbegriff einigen konnte, überrascht es nicht, daß auch im Steuerrecht eine allgemeingültige Definition fehlt. Allerdings legt das Ertragsteuerrecht Merkmale fest, bei deren Vorhandensein ein (Gewerbe)betrieb angenommen wird. Nach § 15 Abs. 2 EStG[2] ist "eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,...(ein) Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist."

Ein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne setzt also vier Merkmale voraus: nachhaltige und selbständige Tätigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr.

---

1) Vgl. STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U., Landwirtschaftliche Betriebslehre 1982, S. 15.

2) Die Definition des Gewerbebetriebes war bis 1983 ausschließlich in der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung enthalten, vgl. § 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung vom 26.01.1979, BGBl I 1979, S. 114 ff. Sie wurde durch das Gesetz zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984) vom 22.12.1983, BGBl I 1983, S. 1583 ff., inhaltlich unverändert, aber redaktionell angepaßt in das Einkommensteuergesetz übernommen.

Da Land- und Forstwirtschaft und freiberufliche Tätigkeiten ausdrücklich aus der Definition des Gewerbebetriebes ausgeschlossen werden, wird deutlich, daß diese Merkmale für alle Betriebe gelten. Dies bedeutet aber, daß die vier Merkmale nur angeben, ob ein Betrieb besteht; zur Abgrenzung der einzelnen Betriebsarten und damit der entsprechenden Einkunfts- und Vermögensarten können sie nicht herangezogen werden. Die Abgrenzung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe von den Gewerbebetrieben muß deshalb an andere Kriterien anknüpfen.[1] Grundlegendes Abgrenzungsmerkmal ist die Bodenbewirtschaftung. Auch das Steuerrecht versteht unter Land- und Forstwirtschaft die planmäßige Nutzung des Bodens und der Naturkräfte zur Gewinnung und Verwertung pflanzlicher und tierischer Erzeugnisse.[2] Alle Wirtschaftsgüter, die einer derartigen Tätigkeit dienen, werden im Bewertungsgesetz unter dem Begriff "land- und forstwirtschaftlicher Betrieb" zusammengefaßt, alle Einkünfte aus diesen Tätigkeiten gelten im Einkommensteuergesetz als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Der Begriff "Land- und Forstwirtschaft" wird in den Steuergesetzen als Sammelbezeichnung verwendet, unter der durchaus unterschiedliche Tätigkeiten zusammengefaßt werden. Einkommensteuer- und Bewertungsgesetz zählen neben der Landwirtschaft im engeren Sinne (Feldwirtschaft und Tierhaltung) und der Forstwirtschaft auch Wein-, Obst- und Gemüseanbau, Baumschulen, Pflanzen- und Saatzucht zur Landwirtschaft. Auch Tätigkeiten, bei denen die Ausnutzung der Naturkräfte im weiteren Sinne im Vordergrund steht, bspw. Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht, Imkerei und Wanderschäferei, werden der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet.[3] Werden die durch Bodenbewirtschaftung gewonnenen Produkte im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb weiter bearbeitet, so gilt diese Tätigkeit noch als Land- und Forstwirtschaft, sofern die veredelten

---

1) Vgl. BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. 43 zu § 15 EStG.
2) Vgl. Abschnitt 135 Abs. 1 EStR 1984.
3) Vgl. § 13 Abs. 1 EStG und § 34 BewG.

Produkte nach der Verkehrsanschauung noch als landwirtschaftliche Produkte anzusehen sind. In diesem Bereich bestehen erhebliche Abgrenzungsprobleme, auf die unten ausführlich eingegangen wird.

Bei der Bestimmung des ertragsteuerlichen Begriffs des Betriebes sind zwei unterschiedliche Gesichtspunkte zu berücksichtigen:

(1) Zunächst ist festzustellen, ob die ausgeübte Tätigkeit steuerlich relevant ist, ob also überhaupt ein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne besteht oder ob die Betätigung dem Privatsektor zuzuordnen ist. Dabei ist zu beachten, daß der ertragsteuerliche Betriebsbegriff weiter ist als der betriebswirtschaftliche. § 13 Abs. 1 EStG spricht zunächst von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, nicht von Einkünften aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, in § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG dann aber von Einkünften "aus dem Betrieb von Landwirtschaft ...". Dies bedeutet, daß es zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ausreicht, wenn eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung ausgeübt wird, ein Betrieb im Sinne einer planvoll organisierten Wirtschaftseinheit, in dem die Elementarfaktoren unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zur Produktion von Sachgütern und Dienstleistungen zusammengefaßt werden, muß nicht vorliegen.[1)] Im Steuerrecht reicht eine geringfügige, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen nicht betrieblich organisierte Tätigkeit zur Begründung eines Betriebes aus.

(2) Liegt ein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne vor, so ist in Grenzfällen zu klären, ob die Ausübung der entsprechenden Betätigung der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen ist oder eine gewerbliche Tätigkeit darstellt.

---

1) Vgl. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 71 zu § 13 EStG.

Probleme verursacht die Tatsache, daß der land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Einkommensteuergesetz nicht definiert ist. Die Mehrzahl der Einkommensteuerkommentatoren schließt aus der Tatsache, daß die Land- und Forstwirtschaft aus der Definition des Gewerbebetriebes ausdrücklich ausgeschlossen wird, daß ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb beziehungsweise eine entsprechende Betätigung nur gegeben ist, wenn die vier bei der Definition des Gewerbebetriebes genannten Kriterien erfüllt sind.[1] Deutlich kommt dies bei LEINGÄRTNER/ZAISCH zum Ausdruck, die feststellen: "Die Erzielung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfüllt gleichzeitig die Tatbestandsmerkmale eines Gewerbebetriebes."[2] Dagegen gehen andere Autoren davon aus, daß einkommensteuerlich überhaupt keine Bestimmung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes besteht und daher die bewertungsrechtliche Abgrenzung auch ertragsteuerlich verbindlich ist. Nach MÄRKLE/HILLER "gibt es für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft keine gesetzliche ertragsteuerliche Begriffsbestimmung. Rechtsprechung und Verwaltung greifen daher zu Recht auch hinsichtlich der Ertragsteuern stets auf die Begriffsbestimmung des BewG zurück."[3] Der Unterschied zwischen den beiden Betrachtungsweisen liegt vor allem darin, daß nach dem Bewertungsgesetz eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich ist und damit auch die Bewirtschaftung von Kleingärten oder einzelnen Grundstücken ausschließlich zum Eigenverbrauch einen 'Betrieb' der Land- und Forstwirtschaft begründet.[4]

---

1) Vgl. BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. 43 und 6 zu § 15 EStG; HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 5-7 zu § 13 EStG und Anm. 13 zu § 15 EStG; auch, wenngleich nicht klar ausgesprochen FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 1-4 und Anm. 186-197; SCHMIDT, L., Einkommensteuergesetz 1984, Anm. 1 zu § 13 EStG.

2) LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 62, Anm. 2.

3) MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, S. 90.

4) Vgl. MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, S. 90 f.; auch Gewinnerzielungsabsicht ist nach bewertungsrechtlicher Abgrenzung nicht zwingend notwendig. Ob die Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte zum Eigenverbrauch Gewinnerzielungsabsicht darstellt, ist umstritten. Zum bewertungsrechtlichen Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 5-23 zu § 33 BewG.

Diese Auffassung überzeugt nicht. Zwar hat es Vorteile, wenn die bewertungs- und einkommensteuerlichen Abgrenzungen übereinstimmen. Gerade im Bereich der Land- und Forstwirtschaft wird wegen der Anknüpfung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen an die substanzsteuerliche Vermögensbewertung auf eine einheitliche Abgrenzung Wert gelegt. In Grenz- und Zweifelsfällen muß die Abgrenzung aber nach den Grundsätzen des jeweiligen Steuergesetzes unter Berücksichtigung der Zielsetzung der Steuerart erfolgen, da nur dann eine sinnvolle Aussage in bezug auf die zu beurteilende Fragestellung möglich ist. Einkommensteuerlich relevant ist eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung daher nur, wenn die vier zur Begründung eines Betriebs im ertragsteuerlichen Sinne notwendigen Merkmale erfüllt sind. Die in Grenzfällen unterschiedliche Begriffsbestimmung hat bei der laufenden Besteuerung in der Regel keine Auswirkungen, da bei der Bewirtschaftung ausschließlich zum Eigenverbrauch keine steuerpflichtigen Einkünfte entstehen. Auswirkungen ergeben sich aber bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen.[1] Prinzipiell gilt also, daß die bewertungs- und ertragsteuerliche Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zum gleichen Ergebnis führt.[2] In Einzelfällen sind Abweichungen möglich.

Damit nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft besteht, muß die landwirtschaftliche Bestätigung nachhaltig ausgeübt werden. Dies ist der Fall, wenn die Bewirtschaftung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolgt und auf Wiederholung angelegt ist. Indizien für die nachhaltige landwirtschaftliche Betätigung "sind der Einsatz von (ggf. gemieteten) Maschinen, die laufende Düngung und Spritzung der Kulturen, die Zugehörigkeit zu landwirtschaftlichen Berufsorganisationen, die Zah-

---

1) Obwohl es nirgends angesprochen wird, dürfte die strikte Orientierung am Bewertungsgesetz vor allem unter dem Gesichtspunkt der möglichst weiten Ausdehnung der Bodengewinnbesteuerung stehen.

2) Dagegen stimmt der Umfang des bewertungs- und ertragsteuerlichen Betriebsvermögens, bedingt durch das Ertragswertverfahren, nie überein.

lung von Beiträgen zur landwirtschaftlichen Alterskasse ...".[1] Allerdings setzt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im steuerlichen Sinne weder eine bestimmte Mindestgröße noch eine vollständige Ausstattung mit Betriebsmitteln und Betriebsgebäuden voraus.[2] Deshalb kann auch die nachhaltige Nutzung von Stückländereien - das sind einzelne landwirtschaftlich genutzte Grundstücke, bei denen keine Gebäude und Betriebsmittel vorhanden sind oder diese dem Betriebsinhaber nicht gehören - einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft darstellen.[3] Im Zusammenhang mit der Bodengewinnbesteuerung hat die Finanzverwaltung festgelegt, daß ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht besteht, wenn die bewirtschaftete Fläche kleiner als 3.000 qm ist. Der Grenzwert gilt nicht für intensiv genutzte Flächen. Die Abgrenzung wird auch für die laufende Besteuerung angewendet.[4]

Weitere Voraussetzung für die ertragsteuerliche Anerkennung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist die Gewinnerzielungsabsicht. Diese ist gegeben, wenn der Betrieb auf Dauer einen Gewinn oder einen ausreichenden Rohertrag erwirtschaften kann. Die Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse ausschließlich zum Eigenverbrauch stellt keine Gewinnerzielungsabsicht dar.[5] Kann auf Dauer kein Gewinn erwirtschaftet werden, so liegt Liebhaberei vor.[6] Die Ermittlung des in Zukunft erzielbaren Gewinns kann zu erheblichen Schwierigkeiten führen, insbesondere bei Nutzungsformen wie Wein- und Obstbau, die zunächst hohe Aufwendungen verursachen, ehe

---

1) FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 2
2) Vgl. Abschnitt 1.05 Abs. 2 BewRL.
3) Vgl. § 34 Abs. 7 BewG, BFH-Urteile vom 31.03.1955, IV 134/54U, BStBl III 1955, S. 150-151 und vom 21.12.1965, III 291/62U, BStBl III 1966, S. 138-141.
4) Vgl. Erlaß des Niedersächsischen Finanzministeriums vom 25.04.1972, S-222-1-31, in: BB, 27. Jg. (1972), S. 566-567.
5) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 69, Anm. 31 und S. 135, Anm. 245. Anderer Ansicht MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensbesteuerung 1984, S. 90: "Gewinnerzielungsabsicht ist allerdings schon bei der bloßen Erzeugung zum Eigenverbrauch erfüllt."
6) LEINGÄRTNER, W., Liebhaberei 1979, S. 105-113 mit Rechtsprechungshinweisen.

Erträge anfallen. In diesen Fällen ist ein mehrjähriger Zeitraum, u.U. die gesamte Nutzungsdauer der Kulturen, bei der Beurteilung zu berücksichtigen. Steht von vorneherein fest, daß durch eine bestimmte land- und forstwirtschaftliche Betätigung nur ein geringer Rohertrag erwirtschaftet und keine positiven Einkünfte erzielt werden können, so liegt kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor.[1] Einkommensteuerlich ist die land- und forstwirtschaftliche Betätigung Liebhaberei. Stellt sich erst im Zeitablauf heraus, daß in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb über einen längeren Zeitraum tatsächlich nur Verluste erwirtschaftet werden, weil der Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen bewirtschaftet wird oder zur Erzielung von Gewinnen nicht geeignet ist, so wird der Betrieb einkommensteuerlich ab einem bestimmten Zeitpunkt als Liebhaberbetrieb behandelt,[2] d.h. die Verluste werden einkommensteuerlich nicht berücksichtigt. Der BFH hat ausdrücklich bestätigt, daß in diesem Falle keine Betriebsaufgabe vorliegt, sofern der Steuerpflichtige sie nicht ausdrücklich erklärt.[3] In diesen Fällen unterscheiden sich einkommensteuerliche und bewertungsrechtliche Abgrenzung. Bewertungsrechtlich besteht in beiden Fällen ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, während einkommensteuerlich im zweiten Fall zwar ebenfalls noch Betriebsvermögen vorhanden ist, die laufenden Verluste, aber auch neu entstehende Wertzuwächse des Vermögens, steuerlich nicht erfaßt werden. Diese Regelung hat zur Folge, daß die in den Wirtschaftsgütern, vor allem im Grund und Boden liegenden stillen Reserven nicht im Zeitpunkt der Umqualifizierung des Betriebes zur Liebhaberei, sondern erst bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter oder des Betriebes oder bei

---

1) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 69-73, Anm. 31-40.

2) Diese Gefahr besteht vor allem dann, wenn der Betriebsinhaber außerhalb der Land- und Forstwirtschaft hohe Einkünfte erzielt. Dauerhafte Verluste eines Landwirts, der keine oder nur geringe Einkünfte außerhalb der Land- und Forstwirtschaft hat, führen normalerweise nicht zur Zuordnung seines Betriebes zur Liebhaberei, vgl. LEINGÄRTNER, W., Liebhaberei 1979, S. 108.

3) Vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1981, IV R 138/78, BStBl II 1982, S. 381-385.

ausdrücklicher Erklärung der Betriebsaufgabe versteuert werden müssen.[1)]

Das Merkmal der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ist erfüllt, wenn Erzeugnisse am Markt gegen Entgelt an eine unbestimmte Zahl von Personen veräußert werden.[2)] Dieses Merkmal hat Bedeutung für die Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Haus- und Kleingärten. Bei letzteren fehlt die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr, da die Erzeugnisse selbst verbraucht und nicht veräußert werden.[3)] Anderer Ansicht sind wiederum MÄRKLE/HILLER, die eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr für nicht notwendig halten.[4)]

Das Merkmal der Selbständigkeit setzt voraus, daß die Tätigkeit auf eigene Rechnung ausgeübt wird. Der selbständig Tätige muß das Risiko tragen, dagegen ist es nicht notwendig, daß er selbst handeln muß, sofern er die Möglichkeit hat, jederzeit auf die Bewirtschaftung Einfluß zu nehmen und über sein Vermögen zu verfügen.[5)] Dieses Merkmal hat nur Bedeutung für die Frage, wem der land- und forstwirtschaftliche Betrieb beziehungsweise die Einkünfte zuzurechnen sind, nicht aber für die Feststellung, ob überhaupt ein Betrieb vorliegt. Zu beachten ist, daß bei einer Betriebsverpachtung im ganzen der Betrieb einkommensteuerlich zweimal geführt werden kann. Einerseits führt der Pächter den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, andererseits ist der Verpächter Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und erzielt entsprechende Einkünfte, sofern er nicht ausdrücklich die Betriebsaufgabe erklärt hat.[6)]

---

1) Zu den Problemen der späteren Erfassung der stillen Reserven vgl. FELSMANN, W., Übergang 1982, S. 517-526; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 206-208.
2) Vgl. BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. 38 zu § 15 EStG.
3) In diesen Fällen fehlt außerdem die Gewinnerzielungsabsicht.
4) Vgl. MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, S. 90.
5) Vgl. BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. 12 zu § 15 EStG und FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 4.
6) Vgl. BFH-Urteile vom 13.11.1963, GrS 1/63 S, BStBl III 1964, S. 124-128 und vom 18.03.1964, IV 114/61S, BStBl III 1964, S. 303-306.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß grundlegende Voraussetzung für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Ausnutzung der Bodenfruchtbarkeit und der Naturkräfte im weitesten Sinne zur Produktion land- und forstwirtschaftlicher Produkte ist. Ob eine derartige Tätigkeit zu einem steuerlich relevanten Betrieb führt, ist im Einzelfall nach den dargestellten Grundsätzen zu beurteilen. Ebenfalls nur im Einzelfall kann geklärt werden, ob die ausgeübte Betätigung und die erzeugten Produkte noch landwirtschaftlichen Charakter haben oder ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt.[1)]

2. Systematisierung und Klassifizierung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe

Die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe können nach den verschiedensten Merkmalen systematisiert werden. Da im Laufe der weiteren Analyse teilweise statistische Daten herangezogen werden, wird an dieser Stelle neben der steuerrechtlichen Differenzierung die Abgrenzung der Betriebe in der Agrarwissenschaft und in der landwirtschaftlichen Statistik dargestellt. Wichtige Systematisierungsmerkmale sind die Betriebsgröße, die Bedeutung der Land- und Forstwirtschaft für den Betriebsinhaber und die Produktionsrichtung (Betriebssystem) des Betriebes.

Als Abgrenzungskriterium für eine Systematisierung nach der Größe wird zunächst die bewirtschaftete Betriebsfläche gewählt. Die konkreten Größenklassen sind abhängig vom Zweck der jeweiligen Untersuchung beziehungsweise Erhebung, üblich ist die Einteilung der Betriebe in Größenklassen von 5 oder 10 Hektar. Bei intensiver Nutzung wie Wein-, Obst- und Gartenbau werden kleinere Größenklassen gebildet. Daneben werden die Betriebe nach ihrer Ertragsfähigkeit, gemessen am durchschnittlichen Hektarwert der Einheitsbewertung, unterteilt.

---

1) Zur Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Gewerbebetrieben vgl. S. 68-96.

Da diese Merkmale zur Beschreibung der Betriebsgröße nur bedingt geeignet sind[1] werden in der landwirtschaftlichen Statistik Betriebsgrößenklassen nach wirtschaftlichen Merkmalen gebildet. Mögliche Merkmale für die Betriebsgröße sind der Gewinn oder Umsatz des Betriebes. Da diese Größen durch die subjektive Leistung des Betriebsinhabers und in einzelnen Jahren durch den Witterungsverlauf beeinflußt werden, versucht man, objektive Merkmale, die das Gewinnpotential des Betriebes ausdrücken sollen, zu entwickeln. Ein solches Merkmal ist das Standardbetriebseinkommen. Dabei handelt es sich um ein aus statistischen Größen abgeleitetes durchschnittliches Betriebseinkommen. Zu diesem Zweck werden aus den Ergebnissen buchführender Betriebe und aus Ertrags- und Preisstatistiken Standarddeckungsbeiträge abgeleitet. Der Standarddeckungsbeitrag ist der durchschnittliche Deckungsbeitrag, der pro Tiereinheit oder pro Flächeneinheit, die mit einem bestimmten Erzeugnis bebaut ist, erwirtschaftet werden kann.[2] Der Standarddeckungsbeitrag geht von durchschnittlichen Naturalerträgen und einem durchschnittlichen Verhältnis von Erträgen und variablen Aufwendungen[3] aus. Durch Multiplikation der im Betrieb tatsächlich bewirtschafteten Fläche und der vorhandenen Tiereinheiten mit dem jeweiligen Standarddeckungsbeitrag erhält man den Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebes. Nach Abzug der durchschnittlichen fixen Kosten ergibt sich das Standardbetriebseinkommen, das folglich ein fiktives und kein tatsächliches Einkommen darstellt. Schematisch läßt sich die Ermittlung folgendermaßen darstellen:

---

1) Diese Merkmale sind zur Beschreibung der Betriebsgröße aber nur noch wenig geeignet, da durch die Betriebsfläche die Kapitalausstattung und die unterschiedliche Intensität der Nutzung nicht zum Ausdruck kommt. Aus dem gleichen Grund ist die Ertragsfähigkeit des Bodens, die durch die Ertragsmeßzahlen nur unzureichend ausgedrückt wird, nur ein unvollkommener Maßstab. Zu den Mängeln dieser Größenmerkmale vgl. STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U., Landwirtschaftliche Betriebslehre 1982, S. 298-301.

2) Zu den Begriffen vgl. HAUPTVERBAND der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (Hrsg.), Begriffe 1981, S. 59 f. und Agrarbericht 1983, Materialband, S. 165.

3) Diese werden als variable Spezialkosten bezeichnet.

	Ist-Fläche der einzelnen Produkte	x	Standarddeckungsbeitrag pro Flächeneinheit der entsprechenden Produktart
+	Ist-Bestand oder Ist-Erzeugung der einzelnen Tierarten	x	Standarddeckungsbeitrag pro Stück der entsprechenden Tierart
=	Gesamter Standarddeckungsbeitrag des Betriebes		
./.	Standardgemeinkosten (durchschnittliche fixe Gemeinkosten)		
=	Standardbetriebseinkommen		

Übersicht 1: Ermittlung des Standardbetriebseinkommens

Nach der Bedeutung der Land- und Forstwirtschaft für den Betriebsinhaber werden Haupterwerbsbetriebe, die wiederum in Voll- und Zuerwerbsbetriebe untergliedert sind, und Nebenerwerbsbetriebe unterschieden. Die Einteilung erfolgt nach der Zahl der im Betrieb benötigten Arbeitskräfte (Ak) beziehungsweise dem Arbeitseinsatz des Betriebsinhabers und dem Anteil des Einkommens aus Land- und Forstwirtschaft am gesamten Erwerbseinkommen. Das Erwerbseinkommen setzt sich aus den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und den außerbetrieblichen Einkünften aus Gewerbebetrieb, selbständiger und unselbständiger Arbeit zusammen: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen zählen nicht dazu. Die konkreten Abgrenzungsmerkmale sind in der folgenden Tabelle zusammengefaßt.[1] Zu beobachten ist, daß jeweils beide Merkmale erfüllt sein müssen.

Abgrenzungskriterium / Betriebsform	'Arbeitseinsatz' des Betriebsinhabers	'Arbeitseinsatz' oder: insgesamt[2] beschäftigte Ak	'Arbeitseinsatz' oder: gesamter[2] Arbeitseinsatz im Betrieb	Einkommensrelation Anteil des außerbetrieblichen Erwerbseinkommens
Vollerwerbsbetrieb	≥ 0,5 Ak	≥ 1	≥ 1,5 Ak	≤ 10 %
Zuerwerbsbetrieb	≥ 0,5 Ak	≥ 1	≥ 1,5 Ak	> 10 % und < 50 %
Nebenerwerbsbetrieb	< 0,5 Ak	< 1	< 1,5 Ak	> 50 %

Übersicht 2: Abgrenzung der Haupt- und Nebenerwerbsbetriebe

1) Vgl. Agrarbericht 1983, Materialband, S. 163 f. und HAUPTVERBAND der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (Hrsg.), Begriffe 1981, S. 8.
2) Zusätzliche Abgrenzungskriterien für die Testbetriebe der Agrarberichterstattung.

Bei der Klassifizierung der Betriebe nach dem Produktionsprogramm wird als Abgrenzungsmerkmal der Anteil einzelner Produkte oder Produktgruppen an der Gesamterzeugung gewählt. Gemessen wird der Anteil der einzelnen Produkte mit Hilfe des Standarddeckungsbeitrages. Die Betriebe werden zunächst in die vier Betriebsbereiche Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Gartenbau und Kombinationsbetriebe eingeteilt.[1] Der einzelne Betrieb wird dem Bereich zugeordnet, dessen Produkte zu mehr als 75 % zum Standarddeckungsbeitrag des Betriebes beitragen. In den Bereichen Landwirtschaft und Gartenbau werden dann folgende Betriebsformen unterschieden:[2]

Betriebsbereich	Betriebsformen	Im Betrieb überwiegend erzeugte Produkte	Anteil dieser Produkte am Standarddeckungsbeitrag des Betriebes
Landwirtschaft	Marktfruchtbetriebe	Der Betrieb erzeugt landwirtschaftliche Produkte, die ohne weitere Bearbeitung direkt am Markt veräußert werden. Beispiele für solche Produkte sind Getreide, Zuckerrüben, Kartoffeln.	≥ 50 %
	Futterbaubetriebe	Der Betrieb erzeugt Futtermittel und verwertet diese durch Tierhaltung im eigenen Betrieb. Beispiele sind die Haltung von Milchkühen, Mastrindern, Schafen usw.	≥ 50 %
	Veredelungsbetriebe	Der Betrieb betreibt Intensivtierhaltung wie Schweinemast und Legehennenhaltung. Die benötigten Futtermittel werden nicht oder nur teilweise im eigenen Betrieb erzeugt.	≥ 50 %
	Dauerkulturbetriebe	Schwerpunkt der Betriebstätigkeit sind Wein-, Obst- oder Hopfenanbau.	≥ 50 %
	Landwirtschaftliche Gemischtbetriebe	Der Betrieb erzeugt alle oder mehrere der genannten Produktarten, aber keine Produktgruppe ist dominierend.	< 50 %
Gartenbau	Gemüsebaubetriebe	Der Betrieb baut Gemüse jeder Art an und veräußert dieses direkt am Markt.	≥ 50 %
	Zierpflanzenbetriebe	Betriebsgegenstand ist der Anbau und die Veräußerung von Zierpflanzen.	≥ 50 %
	Baumschulbetriebe	Schwerpunkt der Betriebstätigkeit ist der Anbau und die Vermehrung von Baumsetzlingen.	≥ 50 %
	Gartenbauliche Gemischtbetriebe	Im Betrieb werden alle oder mehrere der genannten Produktarten erzeugt, keine Produktgruppe ist dominierend.	< 50 %

Übersicht 3: Landwirtschaftliche und gartenbauliche Betriebsformen

1) Die Küsten- und Hochseefischereibetriebe werden gesondert behandelt.
2) In Anlehnung an Agrarbericht 1983, Materialband, S. 164 f., vgl. auch HAUPTVERBAND der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (Hrsg.), Begriffe 1981, S. 62 f.

Die Klassifizierung ist ein Versuch, für statistische Zwecke Betriebe gleicher oder ähnlicher Erzeugnisstruktur zu Gruppen zusammenzufassen. Für die Zuordnung des Betriebes zu einer bestimmten Betriebsform genügt es, daß der Standarddeckungsbeitrag der jeweiligen Produktgruppe größer als 50 % ist. Dies bedeutet aber, daß auch die Betriebe, die nach der Abgrenzung eindeutig einer bestimmten Betriebsform zugeordnet werden können, teilweise Produkte der anderen Betriebsformen erzeugen. Bezeichnet man im Gegensatz zu dieser Abgrenzung alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die Erzeugnisse aus mindestens zwei der genannten Produktgruppen anbauen, als Gemischtbetriebe, so wird deutlich, daß die Mehrzahl der landwirtschaftlichen Betriebe trotz zunehmender Spezialisierung auch in diesem Sektor Gemischtbetriebe im weiteren Sinne sind.

Dieser Tatsache wird durch eine weitere Verfeinerung der dargestellten statistischen Abgrenzung Rechnung getragen, indem die einzelnen Betriebsformen nach Betriebstypen weiter untergliedert werden. So wird die Betriebsform Marktfruchtbau in fünf Betriebstypen unterteilt:[1)]

(1) Marktfruchtbau-Intensivfruchtbetriebe: Der Anteil der Marktfrüchte am Standarddeckungsbeitrag des Betriebes ist größer als 75 %; die Intensivfrüchte wie z.B. Kartoffeln und Zuckerrüben sind stärker vertreten als die Extensivfrüchte, wozu alle Getreidearten gehören.

(2) Marktfruchtbau-Extensivfruchtbetriebe: wie (1), nur dominiert in diesem Fall der Getreideanbau.

(3) Marktfruchtbau-Futterbaubetriebe. Der Standarddeckungsbeitrag der Marktfrüchte liegt zwischen 50 und 75 %, der Anteil des Futterbaus ist größer als der der sonstigen Produkte.

---

1) Vgl. HAUPTVERBAND der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (Hrsg.), Begriffe 1981, S. 62 f. und BIEDERMANN, K., Option 1982, S. 560.

(4) Marktfruchtbau-Veredelungsbetriebe: wie (3), nur ist neben den Marktfrüchten die Veredelung die wichtigste Produktart.

(5) Marktfruchtbau - Dauerkulturbetriebe. Wie (3), nur sind neben den Marktfrüchten die Dauerkulturen der wichtigste Betriebszweig.

Entsprechende Untergliederungen bestehen für die übrigen Betriebsformen.

Das Steuerrecht unterscheidet im Bewertungsgesetz verschiedene Nutzungsarten, die in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auftreten können.[1] Abgrenzungsmerkmal ist in erster Linie ebenfalls die Art der erzeugten Produkte. Die Unterteilung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Nutzungsarten ist notwendig, da in Abhängigkeit von den angebauten Produkten die Erträge der einzelnen Nutzungsarten pro Flächeneinheit sehr unterschiedlich sind, so daß eine getrennte Bewertung, zumindest aber eine getrennte Schätzung der zukünftigen Erträge der einzelnen Nutzungsarten erforderlich ist. § 34 Abs. 2 BewG unterscheidet folgende Nutzungsarten:

(1) landwirtschaftliche Nutzung, innerhalb dieser Nutzungsart sind die Sonderkulturen Hopfen- und Spargelarten getrennt zu erfassen;

(2) forstwirtschaftliche Nutzung;

(3) weinbauliche Nutzung;

(4) gärtnerische Nutzung;

(5) sonstige land- und forstwirtschaftliche Nutzung (Imkerei, Fischerei u.ä.);[2]

(6) Abbau-, Geringst- und Unland;

(7) landwirtschaftliche Nebenbetriebe.

---

1) Vgl. § 34 Abs. 2 BewG; das Bewertungsgesetz verwendet den Begriff 'Nutzungen'.
2) Zu Einzelheiten vgl. § 62 Abs. 1 BewG.

Dabei entsprechen die Nutzungsarten (1), (3), (5) und (7) in etwa dem Betriebsbereich Landwirtschaft der statistischen Abgrenzung, die unter (6) genannten Nutzungen können in allen Betriebsbereichen auftreten, am häufigsten sind sie im Betriebsbereich Landwirtschaft anzutreffen.

Um innerhalb der in bezug auf die erzeugten Produkte sehr heterogenen landwirtschaftlichen Nutzung eine zutreffende Ertragsschätzung zu ermöglichen, ist in den Bewertungsrichtlinien für diese Nutzung ein Klassifikationsschema nach der Art der Bodennutzung entwickelt worden, das Ähnlichkeit mit dem statistischen Schema nach Betriebstypen hat. Abgrenzungsmerkmal ist jedoch nicht der Ertragsanteil der einzelnen Produkte, sondern ihr Anteil an der bewirtschafteten Gesamtfläche.[1)]

Obwohl § 13 Abs. 1 EStG bei der Aufzählung der typischen Tätigkeiten, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft begründen können, die einzelnen bewertungsrechtlichen Nutzungsarten erwähnt, hat die dort vorgenommene Unterteilung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes für das Einkommensteuerrecht keine prinzipielle Bedeutung, d.h. die steuerliche Behandlung ist unabhängig davon, aus welcher Nutzungsart die Einkünfte stammen. Die Unterteilung hat jedoch Auswirkungen auf die Art der Gewinnermittlung, da einerseits die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nur bei reiner landwirtschafter Nutzung zulässig ist, beziehungsweise bei gemischter Nutzung, wenn die nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen eine bestimmte Größe nicht übersteigen[2)] und andererseits für die forstwirtschaftliche Nutzung besondere Steuervergünstigungen bestehen.[3)] Liegen in einem Betrieb

---

1) Vgl. Abschn. 2.11 Abs. 3 BewRL, Tabelle L 16; insgesamt werden dort 12 Bodennutzungssysteme unterschieden. Auch die gärtnerische Nutzung wird weiter unterteilt, vgl. Abschn. 6.01 BewRL.
2) Vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 EStG.
3) Vgl. § 34b EStG, § 51 EStDV.

mehrere Nutzungsarten vor, so führt dies nicht dazu, daß diese getrennt oder gar als Teilbetrieb behandelt werden.[1] Es besteht auch in diesen Fällen nur ein einheitlicher Betrieb, dessen steuerliche Behandlung davon abhängig sein kann, welcher Betriebszweig den Gesamtbetrieb prägt.[2] Die einzelnen Nutzungsarten sind - von Ausnahmen abgesehen - unselbständige Betriebsteile und keine Teilbetriebe.

3. Erfolgsermittlung in der Land- und Forstwirtschaft

Die im landwirtschaftlichen Rechnungswesen und den daraus abgeleiteten Statistiken verwendeten Begriffe entsprechen grundsätzlich den betriebswirtschaftlichen Begriffen, sie brauchen daher nicht erläutert werden. Der Erfolg des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs wird jedoch nicht nur durch den Gewinn, sondern zusätzlich durch eine Reihe anderer Erfolgsgrößen ausgedrückt, die auch in der öffentlichen Diskussion eine Rolle spielen. Der Zusammenhang zwischen diesen Begriffen wird kurz dargestellt.

Die Gewinn- bzw. Einkommensermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe kann auf zwei Wegen erfolgen. Die erste Konzeption baut auf der bewertungsrechtlichen Vorstellung

---

1) Für die Annahme eines land- und forstwirtschaftlichen Teilbetriebes gelten die gleichen Voraussetzungen wie bei gewerblichen Teilbetrieben, vgl. dazu MERTEN, H., Abgrenzung 1974, S. 797-799; BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. V zu § 16 EStG; BAUER, J., Teilbetrieb 1982, S. 1069-1072; HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 109-111 zu § 16 EStG. Diese Voraussetzungen sind in der Praxis nur selten erfüllt, lediglich bei forstwirtschaftlicher Nutzung und Nebenbetrieben geht die Rechtsprechung von geringeren Anforderungen aus, vgl. zur Teilbetriebseigenschaft der forstwirtschaftlichen Nutzung BFH-Urteile vom 09.12.1960, IV 67/58 U, BStBl III 1961, S. 124-126 und vom 05.11.1981, IV R 180/77, BStBl II 1982, S. 158-161.

2) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 10.

eines schuldenfreien und mit fremden Arbeitskräften bewirtschafteten Betriebes auf. Es wird unterstellt, daß alle Produktionsfaktoren im Eigentum des Betriebsinhabers stehen. Daher fallen keine Ausgaben für Mieten, Pachten und Zinsen an. Bei dieser Rechnungsart sind die wichtigsten Erfolgsbegriffe das Betriebseinkommen, das Roheinkommen und der Reinertrag. Schematisch ergibt sich folgender Zusammenhang:[1)]

	Betriebserträge
./.	Sachaufwendungen
=	Betriebseinkommen
./.	Löhne für betriebsfremde Arbeitnehmer
=	Roheinkommen (Ertrag der vom Betriebsinhaber zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren)
./.	Kalkulatorischer Unternehmerlohn
=	Reinertrag im Sinne des Bewertungsgesetzes
./.	gezahlte Fremdkapitalzinsen und Pachten
=	Restgewinn (tatsächliche Eigenkapitalverzinsung)
+	Kalkulatorischer Unternehmerlohn
+	Zins- und Pachteinnahmen
=	Gewinn im Sinne des Einkommensteuergesetzes (theoretisch)[2)]

Übersicht 4: Betriebsbezogene Einkommensrechnung

Die Berücksichtigung von Zinsen und Pachten ist in diesem Rechenschema grundsätzlich nicht vorgesehen. Zinsen werden nur berücksichtigt, wenn der kalkulatorische Ertrag des Produktionsfaktors Arbeit der unentgeltlich mitarbeitenden Familienmitglieder bestimmt werden soll.

---

1) Vgl. Agrarbericht 1983, Materialband, S. 11 und S. 159-163; STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U., Landwirtschaftliche Betriebslehre 1982, S. 191-194; HAUPTVERBAND der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (Hrsg.), Begriffe 1981, S. 43 f.

2) Entspricht nur theoretisch dem Gewinn des Einkommensteuergesetzes, da dort besondere Bewertungsvorschriften und Steuervergünstigungen zum Zuge kommen.

Da Pacht- und Zinszahlungen in der Praxis nicht unbedeutend sind, wird heute allgemein die sogenannte unternehmensbezogene Erfolgsermittlung angewendet, die der Gewinnermittlung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht und bei der alle Aufwendungen und Erträge erfaßt werden. Schematisch ergibt sich folgender Zusammenhang:[1)]

	Betriebserträge
+	Pacht- und Zinserträge
+	bereichsfremde Erträge (Zuschüsse, außerordentliche Erträge aus dem Verkauf von Anlagevermögen)
=	Unternehmenserträge
./.	Betriebsaufwand (Sachaufwand einschließlich der Fremdlöhne)
./.	Pacht- und Zinsaufwand
./.	bereichsfremder Aufwand
=	Unternehmensgewinn (theoretisch gleich dem einkommensteuerlichen Gewinn)

Übersicht 5: Unternehmensbezogene Einkommensrechnung

Neben dem absoluten Gewinn spielt der Gewinn beziehungsweise der Ertrag pro Familienarbeitskraft als Kennzahl eine große Rolle. Die Kennzahl drückt die Effizienz des Arbeitseinsatzes aus. Da in der Landwirtschaft die Arbeitskräfte zum größten Teil zur Familie gehören, gibt die Kennzahl auch Hinweise auf Einkommensunterschiede zwischen den Betrieben in der Land- und Forstwirtschaft, aber auch zwischen land- und forstwirtschaftlichen und anderen Betrieben.[2)] Ihre Ermittlung und Aussagekraft ist aber problematisch, da nicht nur die Höhe des anzusetzenden kalkulatorischen Zinssatzes, sondern auch die Höhe des tatsächlich im Betrieb eingesetzten Kapitals wegen der unter Umständen erheblichen stillen Reserven Schätzprobleme aufwirft.

1) Vgl. Agrarbericht 1983, Materialband, S. 155 und 159-163; STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U., Landwirtschaftliche Betriebslehre 1982, S. 194-198; HAUPTVERBAND der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (Hrsg.), Begriffe 1981, S. 31-39.

2) Das Ergebnis wird durch die Höhe des kalkulatorischen Zinssatzes beeinflußt. Vgl. STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U., Landwirtschaftliche Betriebslehre 1982, S. 194. In den Agrarberichten wird ein Zinssatz von 3,5 % angesetzt.

II. Die Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichem Betrieb und Gewerbebetrieb

1. Notwendigkeit der Abgrenzung

Wie bereits gezeigt wurde, unterscheidet sich die Land- und Forstwirtschaft vom Gewerbebetrieb vor allem dadurch, daß bei ersterer die Nutzung des Bodens und der Naturkräfte im Vordergrund steht. Häufig reicht dieses generelle Abgrenzungsmerkmal nicht aus, um eine eindeutige Trennung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Gewerbebetrieben zu ermöglichen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die durch Bodennutzung erzeugten landwirtschaftlichen Produkte vom Inhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes weiterverarbeitet werden oder wenn neben den im eigenen Betrieb erzeugten Produkten fremde Erzeugnisse zugekauft und ohne Bearbeitung weiterveräußert werden. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob noch ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder bereits ein Gewerbebetrieb oder zwei getrennte Betriebe bestehen. Eindeutige Abgrenzungskriterien existieren nicht. Finanzverwaltung und Rechtsprechung versuchen jedoch, durch die Vorgabe fester Relationen zwischen dem Umsatz eigener und fremder Erzeugnisse und unter Verweis auf die Verkehrsanschauung eine Abgrenzung zu ermöglichen.

Die Abgrenzungsmerkmale werden vor den beiden folgenden Hauptteilen dargestellt, da die Abgrenzung sowohl einkommensteuerlich als auch bewertungsrechtlich Gültigkeit hat. Die Abgrenzung hat keine prinzipielle theoretische, aber eine erhebliche praktische Bedeutung, da land- und forstwirtschaftliche Betriebe einerseits nicht der Gewerbesteuer unterliegen und andererseits eine Reihe steuerlicher Sondervorschriften anwenden können, die in der Regel zu Steuervergünstigungen führen. Die wichtigsten Unterschiede in der Besteuerung der beiden Betriebstypen sind in der folgenden Übersicht zusammengefaßt. Dabei sind auch Steuerarten aufgeführt, auf die später nicht mehr eingegangen wird.[1)]

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 45 f.

Steuerart	Land- und forstwirtschaftliche Betriebe	Gewerbebetriebe
Einkommen-steuer:	Prinzipiell steuerpflichtig.	Prinzipiell steuerpflichtig.
Buchführungspflicht	Nur für einen geringen Teil der Betriebe, § 141 Abs. 1 AO.	Größter Teil der Betriebe buchführungspflichtig nach Handels- und Steuerrecht, §§ 140, 141 Abs. 1 AO, die übrigen sind zur Einnahmenüberschußrechnung verpflichtet.
Gewinnermittlung	Bei Buchführungspflicht Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, in den übrigen Fällen nach Durchschnittsätzen gemäß § 13a EStG oder Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.	Vollständiger Vermögensvergleich nach § 5 EStG, nur für Kleingewerbetreibende Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG möglich.
Freibeträge	2.000 DM bzw. 4.000 DM für alle Land- und Forstwirte; zusätzlich 3.000 DM bei Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 8 EStG, bis zu 2.000 DM Abzug von der Steuerschuld bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG. Unter bestimmten Voraussetzungen 60.000 (120.000) DM des Veräußerungsgewinns bei Betriebsaufgabe, §§ 14, 14a Abs. 1, 16 EStG; ansonsten wie Gewerbebetriebe. Bei Betriebsaufgabe kann das Wohngebäude steuerfrei ins Privatvermögen überführt werden. 60.000 DM des Veräußerungsgewinns bei Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden zur Erbabfindung, § 14a Abs. 4 EStG.	Keine allgemeinen Freibeträge. 30.000 (120.000) DM des Veräußerungsgewinns bei Betriebsaufgabe, § 16 EStG; strengere Voraussetzungen als bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (Gewinnhöchstgrenzen).
Sonderabschreibungen	Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG können die allgemeinen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden; günstiger sind die besonderen nach § 76 EStDV; bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG Gewinnabzüge bis 4.000 DM jährlich gemäß § 78 EStDV.	Anwendung der allgemeinen Sonderabschreibungen für einzelne Wirtschaftszweige und in bestimmten Regionen bestehen besondere Sonderabschreibungen.
Gewerbesteuer	Steuerfrei, § 1 GewStDV i.V.m. § 2 Abs. 1 GewStG.	Prinzipiell steuerpflichtig, § 2 Abs. 1 GewStG.
Vermögensteuer:	Prinzipiell steuerpflichtig.	Prinzipiell steuerpflichtig.
Vermögensbewertung	Ertragswert, § 36 Abs. 1 BewG, führt zu niedrigerer Bewertung als beim gewerblichen Vermögen.	Marktpreise oder aus Marktpreisen abgeleitete Werte, Grundstücke mit dem 1,4 fachen des Einheitswertes angesetzt, § 121a BewG.
Besondere Freibeträge	Keine	125.000 DM für jede natürliche Person, die Betriebsvermögen hält, Rest wird nur zu 75 % des Einheitswertes angesetzt, § 117a BewG.
Grundsteuer	Prinzipiell steuerpflichtig, Steuermeßzahl 0,6 %, § 14 GrStG, in der Regel geringere Hebesätze als bei Betriebsgrundstücken, diese führen zusammen mit niedrigerer Bewertung zu geringerer Steuerbelastung.	Prinzipiell steuerpflichtig, Steuermeßzahl 0,35 %, § 15 GrStG, aber höhere Hebesätze als bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken.
Erbschaftsteuer	Prinzipiell steuerpflichtig, durch niedrige Einheitswerte geringe Steuerbelastung, § 12 Abs. 1 ErbStG.	Prinzipiell steuerpflichtig, Betriebsgrundstücke mit dem 1,4fachen des Einheitswertes anzusetzen, § 12 Abs. 2 und 5 ErbStG i.V.m. § 121a BewG.
Umsatzsteuer	Prinzipiell steuerpflichtig, Durchschnittsätze nach § 24 UStG können zu Steuervergünstigungen führen, Option für Regelbesteuerung möglich.	Prinzipiell steuerpflichtig, Steuervorteile für Kleinunternehmer, § 19 UStG.
Kraftfahrzeugsteuer	Betrieblich genutzte Kraftfahrzeuge (Zugmaschinen u.ä.) steuerbefreit, § 3 Nr. 7 KraftStG.	Betrieblich genutzte Kraftfahrzeuge prinzipiell steuerpflichtig, nur partielle Steuerbefreiungen, § 3 Nr. 4, 6 KraftStG.

Übersicht 6: Grundlegende Besteuerungsunterschiede zwischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und Gewerbebetrieben.

2. Die einzelnen Abgrenzungsmerkmale

a) Systematisierung der Abgrenzungsfälle

Von der Produktionsstruktur her können grundsätzlich zwei Typen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe unterschieden werden. Auf der einen Seite stehen Betriebe, die durch die planmäßige Nutzung des Bodens pflanzliche Erzeugnisse gewinnen und diese direkt am Markt veräußern. Diese Betriebe werden grundsätzlich der Land- und Forstwirtschaft zugeordnet, unabhängig davon, ob die veräußerten Produkte als Nahrungsmittel oder als Rohstoffe in der industriellen Produktion verwendet werden.[1] Auf der anderen Seite stehen Betriebe, die zwar ebenfalls pflanzliche Produkte erzeugen, diese Produkte aber erst nach einer weiteren Bearbeitung veräußern oder als Futter für die Erzeugung und Haltung von Vieh verwenden, wobei die Erträge überwiegend durch die Vermarktung des Viehs und der tierischen Produkte erzielt werden.[2]

Weiterverarbeitungsbetriebe sind nur dann der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, wenn die pflanzlichen Produkte überwiegend im eigenen Betrieb erzeugt worden sind und das nach der Bearbeitung entstehende Erzeugnis nach der Verkehrsanschauung noch als landwirtschaftliches Produkt anzusehen ist. Die Tierhaltung ist nur dann Teil der Land- und Forstwirtschaft, wenn das benötigte Futter im eigenen Betrieb erzeugt werden kann. Für die Abgrenzung zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb ist weiterhin von Bedeutung, ob der Betrieb in größerem Umfang fremde Erzeugnisse zukauft und in welcher Form - direkt ab Hof über ein eigenes Handelsgeschäft - die Produkte veräußert werden. Die Berücksichtigung zugekaufter fremder Erzeugnisse bei der Abgrenzung beruht auf der Vorstellung, daß ein Betrieb, der in größerem Umfang Handelsgeschäfte betreibt, nicht mehr der Urproduktion zugerechnet werden kann.

---

1) Vgl. LEINGÄRTNER, W., Ausgewählte Fragen 1981, S. 122.
2) Vgl. LEINGÄRTNER, W., Ausgewählte Fragen 1981, S. 122.

Die Abgrenzungsmerkmale sind vor allem durch die Rechtsprechung des BFH entwickelt worden und in den Steuerrichtlinien geregelt.[1] Versucht man die einzelnen Abgrenzungsmerkmale zu systematisieren, so können folgende grundlegenden Fälle unterschieden werden:

Produktionsstufe 1	Erzeugung pflanzlicher Produkte = Land- und Forstwirtschaft im engeren Sinne				
Produktionsstufe 2 und Vertriebsform	Keine weitere Bearbeitung, Veräußerung direkt ab Hof	Keine weitere Bearbeitung, Veräußerung direkt ab Hof, aber Zukauf fremder Erzeugnisse	Keine weitere Bearbeitung, Veräußerung über ein eigenes Handelsgeschäft	Weiterverarbeitung der Produkte	Verwertung der Produkte durch Tierhaltung
Abgrenzungsmerkmale	--	Anteil der zugekauften Produkte am Umsatz des Betriebes	Anteil der über Handelsgeschäft verkauften Produkte, Anteil fremder Produkte am Umsatz des Handelsgeschäftes oder des Gesamtbetriebes, organisatorische Beziehungen zwischen Handelsgeschäft und Land- und Forstwirtschaft	Eigenerzeugung oder Fremdbezug der Rohprodukte, Verkehrsanschauung, Verwendung der Endprodukte, organisatorische Beziehungen zwischen Weiterverarbeitung und Land- und Forstwirtschaft	Verhältnis des Futterbedarfs der gehaltenen Tiere zur vorhandenen Nutzfläche
Ergebnis	Immer land- und forstwirtschaftlicher Betrieb	Entweder land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb	Zwei selbständige Teilbetriebe (Erzeugung ist Land- und Forstwirtschaft, Handel ist Gewerbebetrieb) oder einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb	Zwei selbständige Teilbetriebe (Urproduktion Land- und Forstwirtschaft, Weiterverarbeitung Gewerbebetrieb) oder einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Betrieb	Erste Produktionsstufe immer Land- und Forstwirtschaft, Tierhaltung kann ganz oder teilweise zum Gewerbebetrieb werden.

Übersicht 7: Typische Abgrenzungsfälle zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb

1) Vgl. Abschn. 124a, 135 EStR 1984.

Für die einzelnen Abgrenzungsmerkmale wird zunächst die geltende Rechtslage dargestellt, ehe die jeweiligen Regelungen auf ihre Zweckmäßigkeit überprüft werden. Neben den grundsätzlichen Abgrenzungsfällen existiert eine Reihe von Spezialregelungen, auf die hier nicht eingegangen wird.[1)]

b) Der Zukauf fremder Erzeugnisse

Werden im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes fremde Erzeugnisse zugekauft und neben den eigenen Produkten direkt veräußert, so wird der Betrieb zum Gewerbebetrieb, wenn ein dauernder und nachhaltiger Zukauf über den betriebsnotwendigen Umfang hinaus erfolgt.[2)] Fremde Erzeugnisse sind nur solche Produkte, die ohne weitere landwirtschaftliche Bearbeitung weiterveräußert werden. Notwendige Einsatzfaktoren für den landwirtschaftlichen Produktionsprozeß wie Saatgut und Jungtiere, Dünge- und Spritzmittel und die Betriebsmittel zählen nicht zu den fremden Erzeugnissen. Der betriebswirtschaftlich sinnvolle Zukauf fremder Erzeugnisse zur Ergänzung des eigenen Produktionsprogramms und zur Erhöhung der Rentabilität, z.B. in einem Weinbaubetrieb mit eigener Vermarktung, der auch Weine anderer Anbaugebiete veräußert, ist in einem gewissen Umfang zulässig. Das unbestimmte Abgrenzungsmerkmal "über den betriebsnotwendigen Umfang hinaus" ist von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung durch die Festlegung konkreter Relationen zwischen eigenen und fremden Erzeugnissen präzisiert worden. Seit 1974 gilt folgende Regelung: Beträgt der Einkaufswert der fremden Erzeugnisse nicht mehr als 30 % des gesamten Umsatzes aus eigenen und fremden Erzeugnissen, liegt noch ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor; übersteigt der Anteil der fremden Erzeugnisse diesen Wert über einen längeren

---

1) Zur Abgrenzung in diesen Spezialfällen vgl. FELSMANN, W., Abgrenzung 1975, S. 361-363; FELSMANN, W., Abgrenzung 1978, S. 467-469; MÄRKLE, R., HILLER, G., Reitbetriebe 1980, S. 337-342, MARRÉ, O., Pferdehaltung 1981, S. 204-207; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 328-343; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 120-134, Anm. 199-242.

2) Vgl. Abschn. 135 Abs. 1 EStR 1984.

Zeitraum, wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb zum Gewerbebetrieb.[1] Zur Prüfung wird ein Zeitraum von 3 Jahren betrachtet. Wird in diesem Zeitraum die Grenze in jedem Jahr überschritten, so erfolgt nach Ablauf der drei Jahre der Übergang zum Gewerbebetrieb.[2] Ein einmaliges oder auch mehrmaliges Überschreiten in längeren Zeitabständen führt damit noch nicht zu einem Gewerbebetrieb. Wird die 30 %-Grenze dagegen bei Gründung eines Betriebes von Anfang an oder durch Umstrukturierung deutlich überschritten, so liegt bereits vom ersten Jahr an ein Gewerbebetrieb vor.[3]

Bei dieser Abgrenzung ist sowohl die Höhe des unschädlichen Zukaufs als auch die Art der Berechnung des Anteils der fremden Erzeugnisse umstritten. Die Finanzverwaltung hält einen Zukauf bis zu 30 % für unschädlich, während die Rechtsprechung im Normalfall einen Zukauf bis zu 20 % und nur in begründeten Ausnahmefällen bis zu 30 % anerkennt. In der Praxis sollte daher darauf geachtet werden, daß die Zukaufsgrenze nicht bis zum Höchstwert ausgenutzt wird, da die Gefahr besteht, daß in Streitfällen die engeren Grenzen der Rechtsprechung zum Tragen kommen und der Betrieb dadurch zum Gewerbebetrieb wird. LEINGÄRTNER/ZAISCH weisen deutlich darauf hin, daß die Rechtsprechung an die Regelung der Richtlinien nicht gebunden ist und im Streitfall wahrscheinlich auch davon abweichen wird.[4]

Der Anteil der fremden Erzeugnisse wird von der Finanzverwaltung ermittelt, indem die Summe ihrer Einkaufspreise in Relation zum Gesamtumsatz gesetzt wird.[5] Es werden also zwei nicht ver-

---

1) Vgl. Abschn. 135 Abs. 4 EStR 1984; BFH-Urteile vom 02.02. 1951, IV 250/504, BStBl III 1951, S. 66; BFH-Urteil vom 12.07.1955, I 113/534, BStBl III 1955, S. 267-268; BFH-Urteil vom 15.11.1956,IV 430/554, BStBl III 1957, S. 37-38.
2) Vgl. Abschn. 135 Abs. 4 EStR 1984. Der BFH vertrat dagegen 1974 die Auffassung, daß auch in diesen Fällen von Anfang an ein Gewerbebetrieb vorliegt. Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil nicht an; zustimmend äußern sich BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. 47 zu § 15 EStG.
3) Vgl. BFH-Urteil vom 04.02.1976, I R 113/74, BStBl II 1976, S. 425.
4) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensteuer 1983, S. 416 f., Anm. 181.
5) Vgl. Abschn. 135 Abs. 4 EStR 1984.

gleichbare Größen zueinander in Beziehung gesetzt. Ein betriebswirtschaftlich sinnvolles Ergebnis kann nur durch den Vergleich des Umsatzes der eigenen und der fremden Produkte oder des Wareneinsatzwertes der eigenen und fremden Erzeugnisse ermittelt werden. Der Vergleich zwischen Umsätzen und Einkaufspreisen führt nur dann zu einem zutreffenden Ergebnis, wenn auf alle Produkte ein einheitlicher Zuschlagssatz verrechnet wird. Werden - was der Realität entsprechen dürfte - für einzelne Erzeugnisse oder Erzeugnisgruppen unterschiedliche Zuschlagssätze verrechnet, so kann der Umsatzanteil der zugekauften Produkte größer oder kleiner sein als ihr Anteil am Wareneinsatz. Der BFH hat sich deshalb für die Berücksichtigung der Umsatzanteile ausgesprochen.[1] Diese Urteile werden von der Finanzverwaltung nicht angewendet, da die Umsätze der zugekauften Produkte meist nicht gesondert erfaßt werden, ihr Einkaufspreis durch Rechnungen dagegen leicht feststellbar ist. Dieser Vereinfachungsregelung kann zugestimmt werden, solange die Zuschlagssätze der einzelnen Produkte nicht wesentlich differieren. Sobald für fremde Produkte aber höhere Zuschlagssätze verrechnet oder durch eine nichtlandwirtschaftliche Bearbeitung höhere Preise erzielt werden, sollte vom Umsatzanteil dieser Erzeugnisse ausgegangen werden.[2] Diese Regelung ist gegenüber dem Vergleich des Wareneinsatzwertes der verschiedenen Produkte vorzuziehen, da die Aufteilung des Umsatzes auf eigene und fremde Erzeugnisse in der Praxis einfacher durchzuführen ist als die Ermittlung des Wareneinsatzwertes der eigenen Erzeugnisse. Da die Regelung in den Einkommensteuerrichtlinien nur der Verwaltungsvereinfachung dient, ist es nicht ausgeschlossen, daß auch die Finanzverwaltung bei größeren Unterschieden in den Zuschlagssätzen von der Richtlinienregelung abweicht und die Umsatzanteile der fremden Erzeugnisse zur Abgrenzung heran-

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 02.02.1951, IV 250/504, BStBl III 1951, S. 65-67; BFH-Urteil vom 12.07.1955, I 113/534, BStBl III 1955, S. 267 f.; BFH-Urteil vom 27.11.1980, IV R 31/76, BStBl II 1981, S. 520.

2) Vgl. LEINGÄRTNER, W., Blumenbinderei 1975, S. 240-241.

zieht, zumal der Steuerpflichtige aufgrund der strengeren BFH-Rechtsprechung kaum eine Möglichkeit hat, sich gegen eine solche Auslegung zu wehren.

Die absolute Höhe des unschädlichen Zukaufs läßt sich nicht begründen, sie beinhaltet ebenso wie andere vergleichbare steuerliche Regelungen eine gewisse Willkür. Die Vorgabe eines solchen Grenzwertes, der in diesem Falle allerdings nicht als starre Grenze aufgefaßt wird, sondern durchaus die Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls zuläßt, hat zwei Vorteile. Da der Grenzwert bekannt ist, können die Steuerpflichtigen ihn in ihrer Planung berücksichtigen und die steuerlichen Folgen bestimmter wirtschaftlicher Handlungen abschätzen. Außerdem ermöglicht der Zukauf von fremden Erzeugnissen bis zu 30 % des Gesamtumsatzes den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, das eigene Produktionsprogramm zu ergänzen und die Rentabilität zu erhöhen.

Dennoch führt die Abgrenzungsregelung u.U. zu keinem sinnvollen Ergebnis. Überschreitet ein Betrieb die 30 %-Grenze, so werden die gesamten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt, obwohl ein bestimmter Umsatzanteil der fremden Produkte keineswegs zur Folge haben muß, daß auch der Gewinn des Betriebes in entsprechendem Umfang auf die zugekauften Erzeugnisse entfällt. Auch wenn ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb die Grenze des steuerschädlichen Zukaufs übersteigt, kann er weiterhin den größten Teil der Einkünfte im landwirtschaftlichen Bereich erzielen.

Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die zugekauften Erzeugnisse in erster Linie zur Ergänzung des Produktionsprogramms dienen, d.h. durch Verbreiterung des Angebots den Absatz der eigenen Erzeugnisse fördern sollen, ohne direkt in bedeutendem Umfang zum Gewinn des Betriebes beizutragen. Steht beim Zukauf der fremden Erzeugnisse die

Rentabilität im Vordergrund, so ist es durchaus möglich, daß diese Produkte auch bei Unterschreiten der 30 %-Grenze einen erheblichen Beitrag zum Gesamtgewinn des Betriebes erbringen. Systematisch ist die Regelung konsequent, da ein einheitlicher Betrieb vorliegt, der nur einer Einkunftsart zugerechnet werden kann. Diese klare Trennung wird aber bei den übrigen Abgrenzungsfällen nicht eingehalten, so daß auch hier unter pragmatischen Gesichtspunkten eine Aufteilung durchgeführt werden könnte. Lehnt man wie SCHWÄR eine Aufteilung prinzipiell ab,[1] so bietet sich als Ausweg nur die Möglichkeit, die Veräußerung der zugekauften und der eigenen Produkte organisatorisch vom Erzeugerbetrieb zu trennen und in einem eigenen Handelsgeschäft durchzuführen.

TIPKE schlägt deshalb vor,[2] die Entweder-Oder-Zuordnung aufzugeben und in diesen Fällen die Einkünfte in land- und forstwirtschaftliche und gewerbliche Einkünfte aufzuteilen, entsprechend der Regelung bei teilweise freiberuflicher und teilweise gewerblicher Tätigkeit.[3] Sachliche Gründe, die die Anwendung dieser Regelung auch auf die Abgrenzung zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb verhindern, existieren nicht. Gegen die Aufteilung wird zwar eingewendet, daß sie in diesem Falle wesentlich schwieriger durchzuführen sei als bei Freiberuflern, da ein größerer Betriebsaufwand auf die beiden Bereiche aufgeteilt werden müßte.[4] Bei dieser im Grundsatz zutreffenden Aussage handelt es sich jedoch um ein Scheinargument, da bei geschickter Gestaltung der Abgrenzungsregelung die Steuerpflichtigen selbst ein Interesse daran hätten, eine klare Aufteilung herbeizuführen und für die notwendigen Aufzeichnungen zu sorgen.

Eine solche Regelung könnte folgenden Inhalt haben: Solange der Umsatzanteil der fremden Produkte eine bestimmte Größe

---

1) Vgl. SCHWÄR, G., Abgrenzung 1973, S. 436.
2) Vgl. TIPKE, K., Rechtsprechung 1975, S. 328; vgl. auch ROSE, G., Bestimmung 1980, S. 2464-2475.
3) Zur Aufteilung bei Freiberuflern vgl. BFH-Urteil vom 23.10. 1956, I 116/554, BStBl III 1957, S. 17-19; BFH-Urteil vom 07.03.1974, IV R 196/72, BStBl II 1974, S. 383-385.
4) Vgl. BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. 46 zu § 15 EStG.

nicht überschreitet, liegt ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor. Als Grenzwert kann ein geringerer Anteil als bisher gewählt werden, beispielsweise 5 % oder 10 %. Eine solche Bagatellgrenze ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung zweckmäßig. Liegt der Anteil der fremden Erzeugnisse über der festgelegten Grenze, so sind die Gesamteinkünfte in Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb aufzuteilen, soweit die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen eine Aufteilung ermöglichen. Sollte wegen fehlender oder mangelhafter Aufzeichnungen eine eindeutige Aufteilung nicht möglich sein, werden die gesamten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte behandelt. Da die Steuerpflichtigen für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft weiterhin keine Gewerbesteuer zahlen müßten und die entsprechenden einkommensteuerlichen Freibeträge ausnutzen könnten, kann unterstellt werden, daß sie aus Eigeninteresse für die notwendigen Aufzeichnungen sorgen würden.

c) Absatz der Produkte über ein eigenes Handelsgeschäft

Werden die in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erzeugten Produkte nicht direkt ab Hof, sondern über ein organisatorisch selbständiges Handelsgeschäft oder einen Marktstand abgesetzt, so ist zu prüfen, ob der Absatz der Produkte, d.h. das Handelsgeschäft, und die Erzeugung, d.h. der land- und forstwirtschaftliche Betrieb im engeren Sinne, einen einheitlichen Betrieb bilden oder ob zwei selbständige Betriebe vorliegen. Anschließend ist zu klären, ob der oder die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft oder dem gewerblichen Sektor zuzurechnen sind.[1)] Die Zuordnung ist auch hier abhängig vom Umfang der zugekauften fremden Erzeugnisse.

Ein einheitlicher Betrieb wird angenommen, wenn die Verbindung der beiden Betriebe, in diesem Fall besser der beiden

1) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 331 und 332 und SCHMIDT, L., Einkommensteuergesetz 1984, Anm. 25a zu § 15 EStG.

Betriebsteile, planmäßig ist, die eine der ausgeübten Tätigkeiten der anderen zu dienen bestimmt ist und beide Betriebsteile nach der Verkehrsanschauung als Einheit erscheinen.[1] Da diese allgemeinen Merkmale nur schwer und nur im Einzelfall nachprüfbar sind, hat die Finanzverwaltung zur Erhöhung der Rechtssicherheit pauschale Abgrenzungskriterien festgelegt. Als Abgrenzungsmerkmal werden der Anteil der über das Handelsgeschäft abgesetzten Produkte und der Zukauf fremder Erzeugnisse verwendet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor, wenn[2]

(1) regelmäßig mehr als 40 % der eigenen Erzeugnisse über das Handelsgeschäft abgesetzt werden und der Zukauf fremder Erzeugnisse 30 % des Umsatzes des Gesamtbetriebes nicht übersteigt.

(2) weniger als 40 % der eigenen Erzeugnisse über das Handelsgeschäft abgesetzt werden und der Zukauf fremder Erzeugnisse 30 % des Umsatzes des Handelsgeschäftes nicht übersteigt.

Nach Auffassung von LEINGÄRTNER/ZAISCH sind im zweiten Fall zwei selbständige Betriebe vorhanden, wobei das Handelsgeschäft einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb bildet.[3] Dies ist systematisch betrachtet richtig, da bei einem Absatz von bis zu 40 % über das Handelsgeschäft grundsätzlich zwei selbständige Betriebe angenommen werden. Da aber auch im Handelsgeschäft Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden, spricht nichts dagegen, die

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1964, IV 153/64 U, BStBl III 1965, S. 90-91 und BFH-Urteil vom 26.01.1976, VIII 15/73, BStBl II 1976, S. 492-494.
2) Vgl. Abschn. 135 Abs. 7 EStR 1984 und BLÜMICH, W., FALK, L., Einkommensteuergesetz 1981, Anm. 53 zu § 15 EStG, zur bewertungsrechtlichen Zuordnung die gleichlautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, BStBl I 1971, S. 643 f.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 116 Anm. 179.

beiden Betriebe unter pragmatischen Gesichtspunkten einheitlich zu behandeln.[1)]

Übersteigt bei einem einheitlichen Betrieb der Zukauf fremder Produkte 30 % des Gesamtumsatzes oder bei zwei getrennten Betrieben 30 % des Umsatzes des Handelsgeschäftes, so sind der Gesamtbetrieb beziehungsweise das Handelsgeschäft als Gewerbebetrieb zu behandeln.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung ist das Handelsgeschäft auch dann als selbständiger Betrieb zu betrachten, wenn zwar mehr als 40 % der eigenen Erzeugnisse über das Handelsgeschäft abgesetzt werden, der Anteil dieser Produkte am Gesamtumsatz des Handelsgeschäftes aber von untergeordneter Bedeutung, d.h. kleiner als 30 % ist und die beiden Betriebe organisatorisch getrennt sind.[2)] Nach der Ansicht von LEINGÄRTNER/ZAISCH liegt in diesem Falle jedoch ein einheitlicher gewerblicher Betrieb vor.[3)] Das zur Begründung herangezogene BFH-Urteil behandelt aber diese Frage nicht direkt und bezieht sich außerdem auf einen Sachverhalt, der eine Verallgemeinerung nicht unbedingt zuläßt.[4)]

Auch diese Abgrenzung überzeugt nicht vollständig. In bezug auf die Berechnung und die Vorteile der relativ festen Prozentgrenzen gelten die obigen Ausführungen. Zu kritisieren ist besonders die Annahme eines einheitlichen Betriebes, wenn mehr als 40 % der eigenen Produkte über das Handelsgeschäft abgesetzt werden. Die Intensität der Lieferungsbeziehungen zwischen den beiden Betriebsteilen ist nur ein Anhaltspunkt für einen einheitlichen Betrieb, einen entscheidenden Einfluß übt m.E. auch die organisatorische Gestaltung und die abrechnungstechnische Behandlung aus.

---

1) Bei einer Aufgabe oder Veräußerung des Handelsgeschäftes ist es dagegen von Bedeutung, ob es einen selbständigen Teilbetrieb bildet.
2) Vgl. Abschn. 135 Abs. 7 Satz 4 und 5 EStR 1984.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 115 Anm. 177.
4) Vgl. BFH-Urteil vom 27.11.1980, IV R 31/76, BStBl II 1981, S. 518-522.

Liegt eine organisatorische Trennung der beiden Betriebsteile vor und lassen sich die Einkünfte anhand der Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen getrennt ermitteln, so ist es m.E. sinnvoll, den land- und forstwirtschaftlichen Bereich steuerlich auch dann der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, wenn mehr als 40 % der Erzeugnisse über das Handelsgeschäft abgesetzt werden. Ein Beispiel soll das Problem verdeutlichen.

Ein Weinbaubetrieb mit eigener Kellerwirtschaft veräußert die selbsterzeugten Weine teilweise direkt ab Hof, zum größeren Teil, d.h. zu mehr als 40 %, über ein eigenes Ladengeschäft in der nächsten Stadt. In diesem Ladengeschäft werden auch Weine anderer Anbaugebiete angeboten. Das Ladengeschäft wird von einem Angestellten geführt.[1] Sobald der Anteil der fremden Weine am Gesamtumsatz 30 % übersteigt, wird nach den erläuterten Abgrenzungsregelungen der Gesamtbetrieb, d.h. das Ladengeschäft und der Erzeugerbetrieb, zum Gewerbebetrieb. Da eine klare Trennung der Betriebsteile vorliegt, ist das Ergebnis nicht überzeugend. Zweckmäßig wäre es, das Handelsgeschäft als Gewerbebetrieb zu behandeln, sofern die fremden Erzeugnisse mehr als 30 % seines Umsatzes erreichen, den Erzeugerbetrieb aber weiterhin der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen.[2] Dieses Ergebnis wird nur erreicht, wenn zunächst anhand der tatsächlichen Verhältnisse geklärt wird, ob ein oder zwei Betriebe bestehen.

Bei den bisher vom BFH entschiedenen Fällen fehlt es - soweit dies aus den Sachverhalten erkennbar ist - an einer klaren organisatorischen und abrechnungstechnischen Trennung. Es ist deshalb nicht ausgeschlossen, daß im Einzelfall auch von der Rechtsprechung unter Abweichung von den allgemeinen Abgrenzungsgrundsätzen zwei Betriebe angenommen würden. Um die negativen Auswirkungen eines einheitlichen Gewerbebetriebes

---

1) Die Aussage gilt auch, wenn das Ladengeschäft von einem Familienangehörigen geführt wird.
2) Vgl. auch FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 336.

aber sicher zu vermeiden,[1] ist es empfehlenswert, das Ladengeschäft im Namen eines Familienangehörigen oder als GmbH, an der der Inhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit Mehrheit beteiligt ist, zu führen.[2]

d) Die Weiterverarbeitung selbsterzeugter Produkte

Werden die erzeugten landwirtschaftlichen Produkte im engeren Sinn im eigenen Betrieb weiter be- oder verarbeitet, so ist zu prüfen, ob die Be- oder Verarbeitung einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb oder einen gewerblichen Betrieb darstellt. Nebenbetriebe sind nach steuerlicher Definition "Betriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind und nicht einen selbständigen Gewerbebetrieb darstellen."[3] Diese Definition ist für die Abgrenzung zwischen Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb unbrauchbar, da sie keine Abgrenzungsmerkmale enthält. Für die konkrete Abgrenzung sind daher die 'Verkehrsanschauung' und die Lieferungsbeziehungen zwischen den beiden Betrieben bzw. Betriebsteilen heranzuziehen. Liegt nach der Verkehrsanschauung auch nach der Be- oder Verarbeitung noch ein land- und forstwirtschaftliches Produkt vor, so ist die Be- oder Verarbeitung grundsätzlich noch als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft zu behandeln. Wann dies der Fall ist, läßt sich konkret nicht festlegen, da die Verkehrsanschauung

---

1) Die negativen Auswirkungen bestehen im Wegfall aller land- und forstwirtschaftlichen Steuervergünstigungen.
2) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 343 und LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 109 f., Anm. 162. Sie weisen darauf hin, daß in diesem Fall die Grundsätze der Betriebsaufspaltung, d.h. die Gewerbesteuerpflicht des Produktionsunternehmens, keine Anwendung finden.
3) Abschn. 135 Abs. 5 Satz 1 EStR 1984, vgl. auch § 42 BewG.

nicht definierbar und auch nicht einheitlich ist.[1] So wird der Ausbau von Traubenmost zu Wein der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet. Wird dagegen der gleiche Traubenmost zu Schaumwein verarbeitet, so liegt nach der Verkehrsanschauung, zumindest nach der Interpretation der Verkehrsanschauung durch die Finanzverwaltung, ein gewerbliches Produkt vor.[2] Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß Produkte der auf die Urproduktion folgenden ersten Bearbeitungsstufe, bspw. das Mahlen von Getreide, die Herstellung von Trinkmilch, Butter und Käse oder die Verwertung landwirtschaftlicher Produkte in Brennereien noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.[3] Erfolgt eine weitere Bearbeitung, so wird die gesamte Weiterverarbeitung als Gewerbebetrieb behandelt. Eine endgültige Abgrenzung in diesem Bereich ist nur für den jeweiligen Einzelfall möglich, da neben der Art des erzeugten Produktes auch die konkreten Umstände, beispielsweise das Produktionsverfahren und die Vertriebsart des Einzelfalles eine Rolle spielen.

Damit die Be- oder Verarbeitung der nach der Verkehrsanschauung noch als landwirtschaftliche Produkte geltenden Erzeugnisse tatsächlich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden kann, müssen die eingesetzten Rohstoffe

---

1) Nach MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensbesteuerung 1984, S. 91 ist die Verkehrsanschauung "nicht die Anschauung bestimmter Wirtschaftskreise, sondern die Meinung der Allgemeinheit vernünftig denkender Menschen". Da diese Allgemeinheit in steuerlichen Streitfällen üblicherweise nicht befragt wird, wird die Verkehrsanschauung in der Praxis wohl durch die Mitglieder der entscheidenden Senate der Finanzgerichte oder des Bundesfinanzhofes konkretisiert. Auch ROSE hält die Verkehrsanschauung zur Beurteilung der Abgrenzungsfälle für nicht geeignet, da sie "nicht in einer rechtlich einwandfreien Weise zu gewinnen" ist, ..., der Kreis der entscheidenden Richter "ist aber viel zu klein, um eine 'allgemeine Verkehrsauffassung' schaffen zu können", ROSE, G., Bestimmung 1980, S. 2967.

2) Mit der Abgrenzung im Falle der Sekterzeugung hat sich BREIT ausführlich auseinandergesetzt, er fordert die Zuordnung der Sekterzeugung zur Land- und Forstwirtschaft, vgl. BREIT, W., Herstellung 1984, S. 268-272.

3) Vgl. zu dieser Abgrenzung und weiteren Beispielsfällen FELSMANN, W., Abgrenzung 1978, S. 467-469; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 17-19. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 117-119, Anm. 182-198

überwiegend im eigenen Betrieb erzeugt werden. Die Verwaltungsanweisungen verzichten auf eine Konkretisierung des unbestimmten Merkmals "überwiegend",[1] LEINGÄRTNER/ZAISCH halten mehr als 50 % für ausreichend.[2] Ist dies nicht der Fall, so ist auch die Be- oder Verarbeitung land- und forstwirtschaftlicher Produkte als Gewerbebetrieb zu behandeln.

Die Verwaltungsanweisungen lassen die Frage offen, unter welchen Voraussetzungen ein einheitlicher Betrieb oder zwei Betriebe vorliegen. Die Frage ist dann von Bedeutung, wenn der Bearbeitungsbetrieb aufgrund der hergestellten Produkte Gewerbebetrieb ist. LEINGÄRTNER/ZAISCH wollen diese Frage nach den gleichen Kriterien wie bei Bestehen eines Erzeuger- und eines Handelsbetriebes entscheiden.[3] Für diese Auslegung gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Der BFH hat die pauschale Abgrenzung anhand des Lieferungsumfanges zwischen den beiden Betrieben für Be- und Verarbeitungsbetriebe nicht übernommen, sondern sieht als entscheidend an, ob die Verbindung zwischen den beiden Betrieben planmäßig ist und ohne Nachteile für das Gesamtunternehmen gelöst werden kann. Bei der Beurteilung dieser Frage kann der Lieferungsumfang zwischen den beiden Betrieben eine Rolle spielen, aber nicht die entscheidende. Der BFH nimmt einen einheitlichen gewerblichen Betrieb dann an, wenn die Land- und Forstwirtschaft planmäßig im Interesse des Be- oder Verarbeitungsbetriebes geführt wird und die Verbindung nicht ohne Nachteile gelöst werden kann.[4] Dieser Auffassung ist zuzustimmen, da neben den Lieferungsbeziehungen auch andere Gesichtspunkte berücksichtigt werden müssen. Die relativ unbestimmte Abgrenzung hat im Gegensatz

---

1) Vgl. Abschn. 135 Abs. 5 EStR 1984; zur bewertungsrechtlichen Abgrenzung die Gemeinsamen Ländererlasse zur Bewertung land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetriebe vom 15.06. 1971, BStBl I 1972, S. 324-327.
2) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 119 f., Anm. 197.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 119 f., Anm. 194-197 zu den Kriterien vgl. S. 77-81.
4) Vgl. BFH-Urteil vom 15.07.1971, IV R 156-157/67, BStBl II 1972, S. 8-10 und FELSMANN, W., Die Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 321.

zu festen Grenzwerten allerdings zur Folge, daß im voraus nur schwer abgeschätzt werden kann, welche steuerlichen Folgen eine bestimmte wirtschaftliche Handlung auslösen wird. Allerdings ist zu beachten, daß auch die oben angesprochenen festen Grenzwerte keinen absolut verbindlichen Charakter haben, sondern daß in begründeten Ausnahmefällen davon durchaus abgewichen werden kann.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind die wichtigsten Voraussetzungen für die Annahme von zwei Betrieben beziehungsweise Betriebsteilen ihre organisatorische Trennung und ein Rechnungswesen, das die getrennte Erfassung der Einkünfte ermöglicht.[1)] Sind diese Voraussetzungen gegeben, so spielt der Umfang der Lieferungen zwischen den Betrieben nur eine untergeordnete Rolle. Das Merkmal "ohne Nachteile zu lösen" darf nicht zu eng ausgelegt werden. Ein Nachteil tritt nicht schon dadurch ein, daß bei einer Trennung der Betriebe der Erzeugerbetrieb höhere Aufwendungen für den Absatz seiner Produkte und der Bearbeitungsbetrieb höhere Aufwendungen für die Beschaffung seiner Rohstoffe hat. Soweit der Erzeugerbetrieb seine Produkte am Markt absetzen kann[2)] und der Bearbeitungsbetrieb seine benötigten Rohstoffe am Markt beziehen kann und die dadurch verursachten Vertriebs- beziehungsweise Beschaffungsaufwendungen nicht zu einem die Weiterführung der Betriebe bedrohenden Gewinnrückgang führen, ist es nicht gerechtfertigt, einen einheitlichen Gewerbebetrieb anzunehmen.[3)] Eine nicht ohne

---

1) Vgl. die Kritik bei der Abgrenzung Erzeugerbetrieb-Handelsgeschäft, S. 79-81.

2) Diese Voraussetzung dürfte aufgrund der Marktordnungen der EG für zahlreiche landwirtschaftliche Produkte gegeben sein.

3) Der BFH hat im Urteil vom 16.10.1970, III R 25/69, BStBl. II 1971, S. 287-289, in dem es allerdings nur um die Abgrenzung eines Nebenbetriebes und eines Gewerbebetriebes ging, eine ähnliche Auffassung vertreten; ebenso das FG Düsseldorf im Urteil vom 12.06.1967, V 42-48/66 E, rechtskräftig, EFG 1968, S. 253-255. In den Fällen, in denen der BFH eine restriktivere Auffassung vertritt, ist nicht immer klar erkennbar, ob die auch hier geforderten Voraussetzungen der organisatorischen und abrechnungstechnischen Trennung gegeben waren, vgl. beispielsweise BFH-Urteil vom 16.12. 1965, IV 299/61 U, BStBl III 1966, S. 193-195, vgl. auch FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 321.

Nachteil lösbare Verbindung liegt erst dann vor, wenn die Unterbrechung der Lieferungsbeziehungen die Existenz eines oder beider Betriebe gefährden würde.

Eine Sonderregelung gilt für Substanzbetriebe. Diese sind nur dann der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, wenn die gewonnene Substanz ganz oder überwiegend im eigenen Betrieb verwendet wird.[1] Da dies in der Praxis selten der Fall ist, ist der Substanzabbau eine gewerbliche Tätigkeit, sofern er vom Inhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes selbst durchgeführt wird.

e) Die Abgrenzung bei Tierhaltung

Während die bisher dargestellten Abgrenzungsmerkmale die Aufgabe hatten, zu verhindern, daß Land- und Forstwirte im Rahmen ihrer landwirtschaftlichen Tätigkeit teilweise gewerbliche Tätigkeiten ohne entsprechende steuerliche Folgen ausüben, sollen die Vorschriften über die Zuordnung der Tierhaltung eine gewerbliche Tierhaltung möglichst verhindern. Die Abgrenzungsregelungen der §§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und 51, 51a BewG stellen also Schutzvorschriften für die Landwirtschaft dar.[2] Die Tierhaltung wird dann der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet, wenn pro Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche eine bestimmte Anzahl von Vieheinheiten nicht überschritten wird. Durch die Beziehung zwischen dem Umfang der Tierhaltung und der vorhandenen Betriebsfläche soll sichergestellt werden, daß das benötigte Futter im eigenen Betrieb erzeugt werden kann. Es ist jedoch

---

1) Vgl. Abschn. 135 Abs. 5 EStR 1984. Zur Besteuerung bei einer Verpachtung des Rechts zur Substanzausbeute vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 1197-1224, LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 129-242, Anm. 227-242.

2) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 52 und FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 34.

nicht notwendig, daß das Futter tatsächlich im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erzeugt wird,[1] d.h. es handelt sich um eine fiktive Beziehung. Daraus folgt, daß sowohl Futterbaubetriebe, die das für die Tierhaltung benötigte Futter selbst erzeugen, als auch Veredelungsbetriebe,[2] die das benötigte Futter überwiegend fremd beziehen, der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, sofern die zulässigen Höchstgrenzen nicht überschritten werden. Die landwirtschaftliche Tierhaltung ist auf pflanzenfressende Tierarten beschränkt, da nur für diese die Möglichkeit besteht, das benötigte Futter selbst zu erzeugen.[3]

Die Zahl der pro Flächeneinheit zulässigen Vieheinheiten nimmt mit steigender Betriebsgröße ab. Dadurch ergibt sich eine Begünstigung kleinerer und mittlerer Betriebe, die wesentlich mehr Vieheinheiten halten dürfen, als sie tatsächlich Futter erzeugen können. Diese Schutzvorschrift ermöglicht es den kleineren und mittleren Betrieben, durch intensive Tierhaltung ihre Erträge zu steigern und so die Rentabilität des Gesamtbetriebes zu erhöhen. Sie beinhaltet aber gleichzeitig die Gefahr, daß mit relativ geringen landwirtschaftlichen Nutzflächen Tierhaltung betrieben wird, die ihrem Wesen nach eher gewerblichen als landwirtschaftlichen Charakter hat. Die in Abhängigkeit von der Betriebsgröße zulässigen Vieheinheiten pro Flächeneinheit und die daraus resultierende Gesamtzahl der zulässigen Vieheinheiten werden in der folgenden Tabelle zusammengefaßt:

---

1) Eine Ausnahme gilt für Pelztiere. Diese werden nur dann der landwirtschaftlichen Tierhaltung zugerechnet, wenn das benötigte Futter überwiegend tatsächlich im eigenen Betrieb erzeugt wird, vgl. Abschn. 124a Abs. 5 EStR 1984 und § 51 Abs. 5 BewG.
2) Vgl. zur Abgrenzung der einzelnen Betriebsformen S.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1982, S. 82 Anm. 64.

Landwirtschaftlich genutzte Fläche in Hektar	Vieheinheiten pro Hektar Nutzfläche	Höchstgrenzen bei bestimmten Betriebsgrößen	
		Gesamtfläche in Hektar	maximal zulässige Vieheinheiten
> 0 - 10	10	10	100
> 10 - 20	10	20	200
> 20 - 30	7	30	270
> 30 - 40	3	40	300
> 40	1,5	50	315

Tabelle 5: Höchstgrenzen der zulässigen Tierhaltung

Die Tabelle zeigt, daß eine Ausdehnung der landwirtschaftlichen Nutzfläche über 30 Hektar nur noch zu einer geringfügigen Steigerung der zulässigen Vieheinheiten führt. Daß es sich bei der Beziehung zwischen Fläche und Vieheinheiten gerade bei kleineren und mittleren Betrieben um eine fiktive Größe handelt, zeigt ein Vergleich zwischen dem Futterbedarf und den Durchschnittserträgen pro Flächeneinheit. Für eine Vieheinheit beträgt der Futterbedarf etwa 20 Doppelzentner Getreide. Bei Durchschnittserträgen zwischen 42,5 und 58 Doppelzentner[1] Getreide pro Hektar bedeutet dies, daß tatsächlich - je nach Region, Bodenqualität und Intensität der Bodennutzung - nur 2-3 Vieheinheiten pro Hektar mit eigenerzeugtem Futter gehalten werden könnten.[2] Bei der Prüfung, ob die Höchstwerte überschritten werden, darf nur die landwirtschaftlich genutzte Fläche, aber nicht die den anderen Nutzungsarten dienende Fläche berücksichtigt werden.

1) Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Ernte 1982, S. 812-814.
2) Vgl. dazu FELSMANN, W., Änderung 1970, S. 347-350 sowie LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 85, Anm. 74.

Die im Betrieb gehaltenen und erzeugten Tiere werden entsprechend ihrem Futterbedarf in Vieheinheiten umgerechnet.[1] Übersteigt die tatsächlich vorhandene Zahl von Tieren die zulässige Höchstgrenze, so werden, wenn mehrere Tierzweige vorhanden sind, zunächst diejenigen Tierzweige, die relativ unabhängig von der landwirtschaftlich bewirtschafteten Fläche gehalten werden können, der gewerblichen Tierhaltung zugerechnet.[2] Ein Tierzweig kann immer nur als Gesamtheit der landwirtschaftlichen oder gewerblichen Tierhaltung zugerechnet werden. Wird bei nur einem Tierzweig die Höchstgrenze überschritten, so ist die gesamte Tierhaltung gewerblich.

Eine Qualifizierung der gesamten Tierhaltung oder einzelner Tierzweige als Gewerbebetrieb erfolgt nur dann, wenn die Höchstgrenzen nachhaltig überschritten werden. Dies ist der Fall, wenn die Grenzwerte in drei aufeinanderfolgenden Jahren oder in nicht zusammenhängenden Zeitabständen regelmäßig überschritten werden.[3] Eine gewerbliche Tierhaltung liegt erst nach Ablauf dieser Frist vor. Nur in den Fällen, in denen eine erhebliche Überschreitung der Höchstgrenzen durch eine einmalige Aufstockung des Tierbestandes eintritt, besteht bereits von diesem Zeitpunkt an eine gewerbliche Tierhaltung. Sind die Voraussetzungen gegeben, so bilden

---

1) Die Umrechnungsschlüssel sind in Anlage 1 zu § 51 BewG enthalten, sie wurden für dort nicht ausgeführte Tierarten durch die Finanzverwaltung ergänzt, vgl. dazu Abschn. 124a Abs. 2 EStR 1984. Zur Abgrenzung der Tierhaltung vgl. auch FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 32-64 und HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 93-99 zu § 13 EStG.

2) Eine Tierart kann aus mehreren Tierzweigen bestehen, Beispiel: Tierart Rindvieh, Tierzweige Milchviehhaltung, Rindviehzucht und Rindviehmast, vgl. § 51 Abs. 3 BewG. Die Einteilung der Tierarten in flächenabhängige beziehungsweise flächenunabhängige ist in Anlage 2 zu § 51 BewG festgelegt. Beispiele vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A., Anm. 61-65 und FUCHS, R.G., SCHROEDER, K., Tierzucht 1983, S. 322-323.

3) Vgl. BFH-Urteil vom 05.11.1974, VIII R 254/71, BStBl II 1975, S. 118 und BFH-Urteil vom 04.02.1976, I R 113/74, BStBl II 1976, S. 423-425 sowie Abschn. 135 Abs. 4 EStR 1984.

Teile der Tierhaltung oder die gesamte Tierhaltung einschließlich der dazugehörenden Gebäude, Betriebseinrichtungen und Betriebsmittel einen selbständigen Gewerbebetrieb. Wenn nur Teile der Tierhaltung zum Gewerbebetrieb werden und Betriebseinrichtungen und Betriebsmittel sowohl der landwirtschaftlichen als auch der gewerblichen Tierhaltung dienen, können in der Praxis erhebliche Zuordnungsprobleme auftreten.

Die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke mit Ausnahme der bebauten Grundstücke werden nicht, auch nicht anteilig, dem Gewerbebetrieb zugeordnet, selbst wenn tatsächlich Futter aus dem landwirtschaftlichen Betrieb zur gewerblichen Tierhaltung verwendet wird. Diese Regelung ist zweckmäßig, wenn nur bestimmte Zweige der Tierhaltung zum Gewerbebetrieb werden, da die landwirtschaftlich genutzte Fläche den noch im landwirtschaftlichen Betrieb verbleibenden Tierarten zugerechnet wird. Für die gewerblichen Zweige sind definitionsgemäß keine Betriebsflächen vorhanden. Ist nur eine Tierart vorhanden, die wegen Überschreitung der Höchstgrenze zum Gewerbebetrieb wird, so ist die Regelung nur sinnvoll, wenn tatsächlich kein Futter für diese Tiere im landwirtschaftlichen Betrieb erzeugt wird, da dann eindeutig zwei getrennte Betriebe bestehen. Ist dies nicht der Fall, so müßte nach den oben dargestellten Abgrenzungsmerkmalen geprüft werden, ob die landwirtschaftliche Tätigkeit nicht notwendiger und dienender Bestandteil der gewerblichen Tierhaltung ist und damit ein einheitlicher gewerblicher Betrieb besteht. Daß dies nicht geschieht und immer von zwei getrennten Betrieben ausgegangen wird, zeigt, daß Finanzverwaltung und Rechtsprechung die oben geforderte Trennung in zwei selbständige Betriebe auch bei Lieferungsbeziehungen zwischen den Betrieben durchaus zulassen, obwohl in den Fällen der Tierhaltung die Beziehungen zwischen den beiden Betriebsteilen durch die gemeinsame Inanspruchnahme gleicher Betriebsmittel und Arbeitskräfte wesentlich enger sein können als bei Bestehen eines Handels- oder Verarbeitungsbetriebes neben dem Erzeugerbetrieb.

Liegt eine gewerbliche Tierhaltung vor, so ist zu beachten, daß eventuell entstehende Verluste nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden können, sondern daß derartige Verluste nur durch Verlustrück- beziehungsweise -vortrag mit positiven Einkünften aus gewerblicher Tierhaltung ausgeglichen werden können. Auch diese Vorschrift wurde zum Schutz der Landwirtschaft eingeführt. Sie sollte das Eindringen von Abschreibungsgesellschaften in diesen Bereich der landwirtschaftlichen Tätigkeit verhindern.[1] Die Vorschrift hat allerdings zur Folge, daß nicht nur Buchverluste, sondern auch echte betriebswirtschaftlich bedingte Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können.[2] Über den Anwendungsbereich und die Auslegung dieser Vorschrift bestehen Meinungsunterschiede. Der Verlustausgleich ist nur für solche Tierhaltungen verboten, die prinzipiell der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind, wegen Überschreiten der Abgrenzungsmerkmale jedoch zur gewerblichen Tierhaltung werden. Für Tierhaltungen, die grundsätzlich nicht zur Landwirtschaft gehören können, beispielsweise Hunde- oder Zierfischzucht, bei denen durch die Tierart bedingt schon eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, ist die Vorschrift nicht anzuwenden. Dagegen ist es unerheblich, ob die gewerbliche Haltung prinzipiell der Landwirtschaft zuordenbarer Tierzweige von einem Landwirt, der die Höchstgrenzen der Tierhaltung überschritten hat, oder von einer Abschreibungsgesellschaft betrieben wird.[3]

Für hauptberufliche Land- und Forstwirte besteht die Möglichkeit zur gemeinsamen Tierhaltung in der Rechtsform

---

1) Vgl. Begründung des Gesetzesantrages und des Finanzausschusses, Bundestags-Drucksache IV/1934, S. 2 und VI 2350 (neu), S. 3 f.
2) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 107.
3) Nach dem BFH-Urteil vom 05.02.1981, IV R 163/77, BStBl II 1981, S. 359-362 bestand in dieser Frage Unsicherheit. Durch das BFH-Urteil vom 12.08.1982, IV R 69/79, BStBl II 1983, S. 36-38 wurde der Anwendungsbereich endgültig klargestellt. Vgl. auch FREESE, E., Verluste 1977, S. 743-746.

eines Vereins, einer Genossenschaft oder einer Personengesellschaft,[1] ohne daß die Kooperation selbst über landwirtschaftliche Nutzflächen verfügen muß. Voraussetzung ist, daß die beteiligten Land- und Forstwirte die in den eigenen Betrieben zulässigen Vieheinheiten noch nicht vollständig ausgenutzt haben und die freien Vieheinheiten auf die Kooperation übertragen, die dann in entsprechendem Umfang landwirtschaftliche Tierhaltung betreiben kann.[2] Für die steuerliche Anerkennung muß eine Reihe persönlicher und sachlicher Voraussetzungen erfüllt sein. Der Wegfall nur einer dieser Voraussetzungen führt dazu, daß die von der Kooperation betriebene Tierhaltung zum Gewerbebetrieb wird.[3] Deshalb ist bei einem derartigen Zusammenschluß der formellen Seite besondere Beachtung zu widmen. Es ist insbesondere darauf zu achten, daß bei zukünftigen Veränderungen der Verhältnisse einzelner Mitglieder, beispielsweise bei Betriebsauf- oder -übergabe, Betriebsverpachtung oder -einschränkung, bei der Kooperation eine entsprechende Anpassung des Gesellschafterkreises erfolgen kann.

Die Frage, ob die Abgrenzungsregelungen ihren Zweck erfüllen, läßt sich nicht eindeutig beantworten. Als wirksam hat sich das Verbot des Verlustausgleiches erwiesen. Es hat dazu geführt, daß in diesem Sektor keine neuen Abschreibeungsgesellschaften gegründet und bestehende innerhalb eines kurzen Zeitraumes aufgelöst worden sind.[4] Dagegen hat die Festlegung von Höchstgrenzen nicht verhindert, daß bestimmte flächenunabhängige Tierzweige heute überwiegend in Gewerbebetrieben gehalten werden. Daß andere

---

1) Ausgenommen ist die GmbH & Co KG, da an einer solchen Kooperation nur natürliche Personen beteiligt sein können.
2) Vgl. § 51a BewG.
3) Zu den Voraussetzungen im einzelnen vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 79-99; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 91-95, Anm. 89-107; SOMMERFELD, H., Bewertungsrechtliche Behandlung 1980, S. 100-107.
4) Vgl. FREESE, E., Verluste 1977, S. 743.

Tierzweige noch überwiegend im Bereich der Land- und Forstwirtschaft gehalten werden, dürfte eher auf sonstige Kosten- und Wettbewerbsvorteile als auf die steuerlichen Vergünstigungen zurückzuführen sein, zumal sich deren Bedeutung durch die Erhöhung der Gewerbesteuerfreibeträge und das Auslaufen des Aufwertungsausgleiches vermindert hat. Wenn die landwirtschaftliche Tierhaltung auch in Zukunft geschützt werden soll, so müssen die steuerlichen Nachteile der gewerblichen Tierhaltung verschärft oder nichtsteuerliche Maßnahmen ergriffen werden. Da steuerliche Belastungen der gewerblichen Tierhaltung, die über die Belastung sonstiger Gewerbebetriebe hinausgehen, kaum durchsetzbar sein dürften und steuerrechtssystematisch auch wenig sinnvoll sind, dürfte der angestrebte Schutzzweck durch nichtsteuerliche Maßnahmen besser erreicht werden.[1)]

Die relative Besserstellung kleinerer und mittlerer Betriebe hat es diesen ermöglicht, durch verstärkte Tierhaltung ein ausreichendes Einkommen zu erwirtschaften. Daß dieses Ziel erreicht wurde, liegt jedoch weniger an den steuerrechtlichen Regelungen als an den großzügigen Preisgarantien des europäischen Agrarmarktes, vor allem im Bereich der Milcherzeugung und -verwertung. Die Abgrenzungsregelung hat es diesen Betrieben nur ermöglicht, ohne steuerliche Nachteile an dieser Entwicklung zu partizipieren. Dadurch sind jedoch gleichzeitig notwendige strukturelle Anpassungen in der Landwirtschaft verhindert oder verzögert worden, die, wie die teilweise heftigen Reaktionen auf die Beschränkungen der Milchmenge zeigen, heute mit größeren Problemen verbunden sind, da viele Betriebe gerade in die Tierhaltung investiert haben.

Die Festlegung der Höchstgrenzen und der Degressionssätze ist willkürlich und nicht nachvollziehbar. Die Bevorzugung kleinerer und mittlerer Betriebe läßt sich nur agrarpolitisch,

---

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 52 f.

nicht aber sachlich begründen. Eine weitere Begünstigung dieser Betriebe, die teilweise gefordert wird, ist problematisch, da in vielen Fällen bereits heute der gewerbliche Charakter der Tierhaltung durch den umfangreichen Zukauf von Futtermitteln überwiegt. Die hohe Zahl von zulässigen Tiereinheiten pro Hektar Nutzfläche bei kleinen und mittleren Betrieben hat insbesondere in den Küstenregionen, in denen Viehfutter kostengünstig bezogen werden kann, zu einer Intensivierung der Tierhaltung geführt. Die hohe regionale Konzentration verursacht durch die bei der Tierhaltung anfallenden Abfallprodukte erhebliche Umweltbelastungen. Aus diesem Grunde hat die niederländische Regierung in bestimmten Landesteilen die Neugründung beziehungsweise Vergrößerung von Tierhaltungsbetrieben verboten. In der Bundesrepublik bestehen derartige Probleme vor allem im Landkreis Vechta. Dort wird bereits eine überregionale Beseitigung tierischer Abfallprodukte praktiziert.[1)]

Zu beachten ist ferner, daß Futterbaubetriebe, die ihre Tierhaltung auf die Futtergrundlage des eigenen Betriebes beschränken, gegenüber Veredelungsbetrieben relativ benachteiligt sind, da sie eventuell nicht die optimale Größenordnung der Tierhaltung verwirklichen können. Die Abgrenzungsregelung bei der Tierhaltung, vor allem die hohe Anzahl von Vieheinheiten für die ersten 30 Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche, steht im Widerspruch zu den übrigen Abgrenzungsvorschriften. Während der Zukauf fremder Erzeugnisse und die Verarbeitung landwirtschaftlicher Produkte, die ebenso wie eine verstärkte Tierhaltung der Erhöhung der Rentabilität des Betriebes dienen, nur dann der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, wenn bestimmte

---

1) Vgl. 'Die Zeit', Nr. 4 vom 18. Januar 1985, S. 20. Es ist nicht sichergestellt, daß eine Reduzierung der zulässigen Zahl von Vieheinheiten zu einer Reduzierung der tatsächlich gehaltenen Tiere führen würde. Sofern die gewerbliche Tierhaltung trotz steuerlicher Nachteile ökonomisch vorteilhaft ist, wäre lediglich ein Wechsel von der landwirtschaftlichen zur gewerblichen Tierhaltung wahrscheinlich.

Grenzen für den Bezug fremder Erzeugnisse beziehungsweise Rohstoffe nicht überschritten werden,[1] ist bei Tierhaltung ein unbegrenzter Zukauf ohne steuerliche Folgen möglich, solange die Höchstgrenzen der Tierhaltung nicht überschritten werden. Obwohl nicht übersehen wird, daß die Abgrenzung bei Tierhaltung besonders schwierig ist,[2] muß dennoch gefordert werden, daß entweder auf die Abgrenzung ganz verzichtet wird, d.h. daß die Tierhaltung grundsätzlich als landwirtschaftliche Tätigkeit anerkannt wird, oder eine konsequente Abgrenzung eingeführt wird, die nicht dazu führt, daß ein Landwirt, der in einem 5 Hektar-Betrieb 50 Vieheinheiten hält, steuerlich besser gestellt wird als beispielsweise ein Metzgermeister,[3] der neben seiner Metzgerei ebenfalls 50 Vieheinheiten hält, obwohl beide das Tierfutter ganz beziehungsweise überwiegend fremd beziehen. Es ist zu fordern, daß zumindest ein Teil des benötigten Futters im eigenen Betrieb erzeugt wird. Eine solche Regelung ist allerdings nur schwer nachprüfbar.

Die Abgrenzung bei Tierhaltung ist zugleich ein Beispiel für das Streben nach Perfektionismus im deutschen Steuerrecht. Auf der einen Seite wird die unterschiedliche Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlichen Nutzfläche nicht berücksichtigt.[4] Dies ist zwar systemgerecht, da es sich um eine fiktive Beziehung zwischen Tierhaltung und Flächenbewirtschaftung handelt. Auf der anderen Seite sind aber die Umrechnungsschlüssel für verschiedene Tierarten extrem genau auf-

---

1) Zu den Einzelheiten vgl. S. 72-77.
2) Schwankende Erträge führen automatisch zu einem veränderten Bedarf an 'Fremdfutter', bei Änderungen der Preisverhältnisse ist eine kurzfristige Substitution betriebswirtschaftlich sinnvoll.
3) Bei diesem stellt die Tierhaltung einen dienenden Bestandteil des Gewerbebetriebs dar, sofern die Tiere in der Metzgerei verwertet werden; dies gilt auch dann, wenn er über landwirtschaftliche Nutzflächen verfügt.
4) Auch hier gibt es Ausnahmen, so sind beispielsweise Almen nur mit einem Viertel ihrer Flächen anzusetzen, dagegen können die zur landwirtschaftlichen Nutzung gehörenden Sonderkulturen, beispielsweise Spargelanbau, voll berücksichtigt werden, obwohl auf diesen Flächen kein Viehfutter erzeugt wird. Einer eher groben Flächenbestimmung stehen extrem genaue Umrechnungsschlüssel gegenüber.

geteilt, bis auf ein Zehntausendstel,[1] obwohl der Futterbedarf nicht unwesentlich von der Intensität der Tierhaltung abhängig ist. Hier wird eine Genauigkeit vorgetäuscht, die sich praktisch bei derartigen Durchschnittswerten überhaupt nicht erreichen läßt. Außerdem führt die Differenzierung der Umrechnungsschlüssel dazu, daß die Zuordnung zu einer bestimmten Untergruppe einer Tierart mit Schwierigkeiten verbunden ist.

3. Zusammenfassende Beurteilung der Abgrenzungsregelungen

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, daß es weder in der Betriebswirtschaftslehre noch im Steuerrecht eine eindeutige Definition des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gibt. Während eine allgemeine Umschreibung für wissenschaftliche Zwecke ausreichen kann, ist der Steuergesetzgeber beziehungsweise die Rechtsprechung gezwungen, in Grenzfällen eine Zuordnung per Gesetz oder Richterspruch vorzunehmen. Dies führt neben der allgemeinen Definition zu einer unsystematischen Aufzählung typischer Tätigkeiten, die zum land- und forstwirtschaftlichen Sektor zählen.

Zwischen dem einkommensteuerlichen und bewertungsrechtlichen Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes besteht weitgehende, aber keine vollständige Übereinstimmung. Bewertungsrechtlich als land- und forstwirtschaftliche Flächen bewertete Grundstücke sind ertragsteuerlich kein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, wenn sie nur zur Selbstversorgung genutzt werden. Auch im Falle der Liebhaberei besteht ein Unterschied zwischen einkommensteuerlicher und bewertungsrechtlicher Behandlung.

Praktisch noch größere Schwierigkeiten bereitet die Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichem Betrieb und Gewerbebetrieb. Die einzelnen Abgrenzungsmerkmale sind vor

---

1) Vgl. Abschn. 124a Abs. 2 EStR 1984.

allem deshalb problematisch, weil die Rechtsprechung versucht, einerseits systematische Abgrenzungsregeln aufzustellen, andererseits aber immer auch die Besonderheiten des zu beurteilenden Einzelfalls berücksichtigen muß. Ähnlich zwiespältig sind die Anforderungen der Praxis an derartige Abgrenzungsregeln. Einerseits wird auf klare, d.h. in der Regel aber auch starre Abgrenzungsmerkmale Wert gelegt, damit die steuerlichen Folgen bestimmter Handlungen prognostizierbar sind, andererseits besteht aber auch das Bedürfnis, bei der Abgrenzung die besonderen Gegebenheiten des Einzelfalls zu berücksichtigen, also möglichst flexibel zu verfahren. Diesem Spannungsverhältnis trägt die Rechtsprechung weitgehend Rechnung. Die kritisierte zu geringe Beachtung der organisatorischen und abrechnungstechnischen Trennung kann darauf beruhen, daß sich die Rechtsprechung mit derart klaren Fällen erst gar nicht beschäftigen muß.

Der Umfang der Abgrenzungsprobleme zeigt gleichzeitig deutlich, daß steuerliche Sonderregelungen für bestimmte Personengruppen oder Wirtschaftsbereiche, in diesem Fall die Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft und die steuerliche Benachteiligung der Gewerbebetriebe durch die Gewerbesteuer, eine Reihe von Folgeproblemen nach sich ziehen, die immer zu einer Komplizierung des Steuerrechts führen.

Die Schutzvorschriften für die landwirtschaftliche Tierhaltung sind nur bedingt wirksam, da die steuerlichen Nachteile der gewerblichen Tierhaltung die sonstigen Kostenvorteile großer Tierbestände, zumindest bei bestimmten Tierarten, nicht kompensieren. Durch die hohe Zahl von Tiereinheiten für kleine Betriebe und die dadurch mögliche Veredelungswirtschaft können Betriebe in Gegenden, in denen überwiegend nur Futterbau möglich ist, benachteiligt werden. Die hohe Zahl zulässiger Tiereinheiten hat zudem dazu beigetragen, daß in bestimmten Regionen durch die Tierhaltung Umweltprobleme entstanden sind.

Die Abgrenzungsprobleme dürfen allerdings nicht den Blick dafür verstellen, daß es in vielen Fällen klar ist, daß ein Betrieb besteht und ob dieser dem land- und forstwirtschaftlichen oder dem gewerblichen Sektor zuzuordnen ist.

Zweiter Teil: DARSTELLUNG UND KRITISCHE ANALYSE DER BEWERTUNG DES LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTLICHEN VERMÖGENS

A. THEORETISCHE GRUNDLAGEN DER WERTERMITTLUNG

I. Entwicklung und Stand der Vermögensbewertung

1. Die Einheitsbewertung als besondere Form steuerlicher Wertermittlung

Die ökonomische Größe "Vermögen" beziehungsweise einzelne Teile des Gesamtvermögens bilden den Anknüpfungspunkt für verschiedene Steuerarten. Deshalb ist für steuerliche Zwecke eine Aufteilung des Vermögens in bestimmte Vermögensgruppen notwendig. Das Bewertungsgesetz unterteilt das Gesamtvermögen in die vier Vermögensarten land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen.[1)] Das gesamte Vermögen bildet die Bemessungsgrundlage für die Vermögen- und Erbschaftsteuer, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und die zum Betriebsvermögen behörenden Betriebsgrundstücke unterliegen zusätzlich der Grundsteuer. Das Betriebsvermögen mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke wird außerdem mit Gewerbekapitalsteuer belastet.

Für die Besteuerung ist eine Bewertung des Vermögens beziehungsweise der einzelnen Vermögensteile erforderlich. Um die Vermögensbewertung für die Ermittlung der substanzabhängigen Steuern zu vereinfachen und zu vereinheitlichen, hat der Gesetzgeber das Instrument der Einheitsbewertung geschaffen. Danach wird das Vermögen nicht bei jeder Veranlagung der einzelnen Steuerarten, sondern in einem gesonderten Feststellungsverfahren nur einmal bewertet. Das Ergebnis dieses Be-

---

1) Vgl. § 18 BewG.

wertungsvorganges, die sogenannten Einheitswerte der einzelnen Vermögensarten, bilden die Ausgangsgröße für die Bestimmung der Bemessungsgrundlagen aller substanzabhängigen Steuern. Der Einheitswert ist folglich kein besonderer Wertmaßstab, sondern lediglich das Ergebnis eines Bewertungsverfahrens, bei dessen Durchführung durchaus unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe angewendet werden können und auch tatsächlich angewendet werden.[1)]

Einheitswerte werden festgestellt für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, für Grundvermögen und gewerbliche Betriebe sowie für Betriebsgrundstücke und Mineralgewinnungsrechte.[2)] Da die Vermögensbewertung mit einem erheblichen Arbeitsaufwand verbunden ist, findet die Wertfeststellung nicht in jedem Jahr, sondern nur in bestimmten Zeitabständen statt.

Diese Hauptfeststellungen sollen für das Betriebsvermögen alle drei Jahre, für die übrigen Vermögensarten alle sechs Jahre durchgeführt werden.[3)] Diese Fristen sind bisher nur für das Betriebsvermögen und die Mineralgewinnungsrechte eingehalten worden,[4)] beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und beim Grundvermögen ist die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte zum 1.1.1964 erfolgt. Zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten, d.h. während der Gültigkeitsdauer der Einheitswerte, werden die einzelnen Vermögensarten grundsätzlich mit den gleichen Werten zur Besteuerung herangezogen. Änderungen des Vermögenswertes werden nur bei Überschreiten bestimmter Größenordnungen durch Wertfortschreibungen oder bei neu entstandenen wirtschaftlichen Einheiten durch die Nachfeststellung von Einheitswerten erfaßt.[5)] Sind Wertfort-

---

1) Vgl. WÖHE, G., Die Steuern 1983, S. 202, zu den verschiedenen bei der Einheitsbewertung angewandten Wertmaßstäben die Übersicht auf S. 204.
2) Vgl. § 19 Abs. 1 BewG. Beim Betriebsvermögen ist ein gesonderter Einheitswert für die Betriebsgrundstücke festzustellen, da sie der Grundsteuer unterliegen, das restliche Betriebsvermögen dagegen der Gewerbekapitalsteuer unterliegt.
3) Vgl. § 21 Abs. 1 BewG.
4) Die letzte Hauptfeststellung fand hier zum 01.01.1983 statt.
5) Vgl. §§ 22, 23 BewG, zu den Voraussetzungen und Wertgrenzen einer Fortschreibung vgl. ausführlich RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 18-25 zu § 22 BewG sowie WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 703-710.

schreibungen oder Nachfeststellungen notwendig, so bestehen Unterschiede zwischen den einzelnen Vermögensarten. Nach § 27 BewG sind "bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen der Einheitswerte für Grundbesitz (d.h. für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und die Betriebsgrundstücke, d.V.) und für Mineralgewinnungsrechte die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen," während in den übrigen Fällen die Wertverhältnisse des Nachfeststellungs- oder Fortschreibungszeitpunktes maßgebend sind.[1] Für das sonstige Vermögen werden keine Einheitswerte festgestellt, es wird spätestens bei jeder Vermögensteuer-Hauptveranlagung, die ebenfalls im Abstand von drei Jahren erfolgt, neu bewertet.[2]

Die Einheitswerte dienen in erster Linie als Bemessungsgrundlage für die substanzabhängigen Steuern. In der Land- und Forstwirtschaft haben die Einheitswerte aber sowohl für andere steuerliche Zwecke als auch im nichtsteuerlichen Bereich eine erhebliche Bedeutung. Im Steuerrecht bilden sie die Grundlage oder das Abgrenzungsmerkmal bei der[3]

- Feststellung der Buchführungspflicht land- und forstwirtschaftlicher Betriebe,
- Gewährung besonderer Freibeträge bei der Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe,
- Gewährung von Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe,
- Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen,
- Erfassung des Nutzungswertes der eigengenutzten Wohnung,[4]
- Festsetzung der Grunderwerbsteuer, wenn keine Gegenleistung vereinbart wurde.

---

1) Vgl. § 22 Abs. 4 und § 23 Abs. 2 BewG.
2) Vgl. §§ 15, 16 VStG.
3) Vgl. UELNER, A., Einheitsbewertung 1984, S. 276 f.; eine ausführliche Zusammenstellung der Anwendungsbereiche der Einheitswerte in der Land- und Forstwirtschaft ist in der Bundestags-Drucksache 10/1938 enthalten, vgl. S. 6-13.
4) Nur bei Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen, vgl. § 13a Abs. 7 EStG.

Außerhalb des Steuerrechts bilden die Einheitswerte die Grundlage für die[1)]

- Landwirtschaftskammerabgabe,
- Landwirtschaftliche Alters-, Kranken- und Unfallversicherung,
- Beiträge zu Wasser- und Bodenverbänden,
- Abfindung weichender Erben nach dem Höferecht,
- agrarpolitischen Förderungsmaßnahmen und sonstige agrarpolitische Aufgaben.

Die Einheitsbewertung soll einerseits zur Verwaltungsvereinfachung und Arbeitserleichterung beitragen, da Werte, die für verschiedene Steuerarten benötigt werden, nur einmal festgestellt werden müssen, sie soll andererseits aber auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellen, indem für die einzelnen substanzabhängigen Steuern die gleichen Wertermittlungsverfahren herangezogen werden. Die zweite Zielsetzung wird nicht erreicht, da sowohl bei der Bewertung der einzelnen Vermögensarten als auch bei der Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände innerhalb einer Vermögensart unterschiedliche Wertmaßstäbe herangezogen werden, die ebenso wie die verschiedenen Hauptfeststellungszeitpunkte zu unterschiedlichen Wertansätzen und damit zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung führen können.

Aus diesem Grund wird das Einheitswertverfahren in der Literatur teilweise heftig angegriffen.[2)] Bei dieser Kritik wird jedoch nicht immer klar unterschieden zwischen den Mängeln der Einheitswerte als einheitlichem Steuerwert und den Mängeln bei der Ermittlung der Einheitswerte. So werden Wertunterschiede zwischen den einzelnen Vermögensarten den Einheitswerten angelastet, obwohl diese Wertunterschiede nicht auf der Tatsache beruhen, daß ein einheitlicher Steuerwert für

---

1) Vgl. UELNER, A., Einheitsbewertung 1984, S. 278.
2) SCHNEIDER spricht in Bezug auf die Einheitswerte von einer "gerechtigkeits-tödlichen Fehlentwicklung des deutschen Steuerrechts." SCHNEIDER, D., Rechtfertigung 1979, S. 40, vgl. auch KARL-BRÄUER-INSTITUT, Einheitswert 1973, S. 18-22; PELKA, J., Einheitsbewertung 1975, S. 217-219.

alle substanzabhängigen Steuern existiert, sondern auf den vom Gesetzgeber vorgeschriebenen unterschiedlichen Wertmaßstäben bei der Ermittlung der Einheitswerte. Eine Abschaffung der Einheitswerte würde lediglich dazu führen, daß die Wertermittlungsprobleme vom Einheitswertverfahren auf die Veranlagungsverfahren der einzelnen substanzabhängigen Steuern verlagert und unter Umständen mehrfach auftreten würden. Die Abschaffung der Einheitswerte führt nur dann zur Verringerung der Wertermittlungsprobleme, wenn gleichzeitig einige substanzabhängige Steuern abgeschafft und für die übrigen andere Bemessungsgrundlagen eingeführt werden können. Diese Frage ist jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit.[1)]

Ein Mangel der Einheitswerte liegt jedoch in ihrer vom Gesetzgeber vorgegebenen unterschiedlichen zeitlichen Geltungsdauer. Dieser Mangel wird verstärkt durch die Tatsache, daß beim Grundvermögen, land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und bei den Betriebsgrundstücken die vom Gesetzgeber vorgesehenen Hauptfeststellungszeitpunkte nicht eingehalten und seit nunmehr 20 Jahren keine neuen Einheitswerte festgestellt worden sind. Zusammen mit den bei Wertfortschreibungen und Nachfeststellungen anzuwendenden unterschiedlichen Wertverhältnissen führen diese Regelungen zu einem Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.[2)]

Der längere Hauptfeststellungszeitraum beim Grundbesitz wird mit der hohen Arbeitsbelastung bei seiner Bewertung begründet. Der Rückgriff auf die Wertverhältnisse des Hauptfeststellungszeitpunktes bei Nachfeststellungen und Fortschreibungen soll die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des Grundbesitzes sicherstellen, da sich dadurch Wertniveauänderungen während der Gültigkeitsdauer der Einheitswerte nicht auswirken. Es wird verhindert, daß sich innerhalb eines Hauptfeststellungszeitraumes je nach Bewertungszeitpunkt eine unterschiedliche Wert-

---

1) Vgl. zu dieser Diskussion bspw. UELNER, A., Einheitsbewertung 1984, S. 286-292.
2) Vgl. TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 380.

höhe und damit eine ungleichmäßige Besteuerung ergibt.[1] Diese Vorschrift ist für den Grundbesitz mit seinen großen zeitlichen Abständen zwischen zwei Hauptfeststellungen durchaus sinnvoll. Inkonsequent ist jedoch der Ausschluß der übrigen Vermögensarten. Wenn sich beim Grundbesitz wegen der hohen Arbeitsbelastung Einheitswerte nur im Abstand von sechs, acht oder zehn Jahren feststellen lassen, so ist zu fordern, daß die Hauptfeststellungen bei den anderen Vermögensarten ebenfalls in diesen Zeitabständen durchgeführt und bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen auf die Wertverhältnisse des Hauptfeststellungszeitpunktes zurückgegriffen wird. Denn ist die Vermögensbewertung "aus Gründen der Praktikabilität (nur) gegenüber einer bestimmten Gruppe nicht durchführbar, so muß aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch gegenüber den anderen betroffenen Gruppen zurückgesteckt werden."[2] Eine solche Forderung wäre jedoch praktisch kaum realisierbar, da sich beim Betriebsvermögen und sonstigen Vermögen nicht nur der Wert, sondern auch der Umfang und die Zusammensetzung des Vermögens häufig ändern, so daß viele Fortschreibungen notwendig wären, die die durch die längere Gültigkeitsdauer der Einheitswerte verursachte Vereinfachung kompensieren können. Außerdem ist es für neu angeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens kaum möglich, die einige Jahre zuvor gültigen Werte zu ermitteln.

Die genannten, dem Einheitswertverfahren immanenten Mängel lassen sich beheben. Generell gilt, daß die Beibehaltung des Einheitswertverfahrens zweckmäßig ist, solange mehrere Steuerarten bestehen, die von ihrer Zielsetzung her eine einheitliche Ausgangsgröße benötigen. Außerdem ist zu beachten, daß sich das Einheitswertverfahren wegen seiner Einfachheit in der Praxis insgesamt bewährt hat und die Finanzverwaltung mit diesem Verfahren vertraut ist.[3] Eine kritische Analyse der Vermögensbewertung und der zur Zeit bestehenden Wertunter-

---

1) Zur Begründung vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, Bundestags-Drucksache IV/1488, S. 39.
2) TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 35.
3) Vgl. WÖHE, G., Vermögensteuer 1981, S. 1550 f.

schiede zwischen den einzelnen Vermögensarten muß deshalb in erster Linie nicht beim Verfahren der Einheitsbewertung, sondern bei den ihm zugrunde liegenden Bewertungsmaßstäben und Bewertungsverfahren ansetzen.

2. Die historische Entwicklung der substanzsteuerlichen Wertermittlung

Zur substanzsteuerlichen Vermögensbewertung werden heute eine ganze Reihe verschiedener Wertmaßstäbe verwendet,[1] die sich jedoch auf zwei Grundformen zurückführen lassen: den gemeinen Wert und den Ertragswert.[2] Der Ertragswert wird ausschließlich bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens angewendet, während alle anderen Vermögensarten mit dem gemeinen Wert beziehungsweise mit Werten, die nur eine besondere Erscheinungsform des gemeinen Wertes darstellen, d.h. mit Marktpreisen oder aus Marktpreisen abgeleiteten Werten,bewertet werden. Bei der Bewertung bebauter Grundstücke wird zwar ebenfalls auf den Ertrag der Objekte zurückgegriffen, Bewertungsziel ist aber der gemeine Wert.[3] Die Tatsache, daß der Gesetzgeber zwei unterschiedliche Maßstäbe zur Bewertung des Vermögens heranzieht, wird häufig als Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kritisiert.[4]

Die Auseinandersetzungen über die Frage, ob bei der substanzsteuerlichen Vermögensbewertung ein einheitlicher Wertmaßstab oder

---

1) Vgl. §§ 9-16, 36 und 109 BewG sowie die Übersicht bei WÖHE, G., Die Steuern 1983, S. 202; ROSE, G., Substanzsteuern 1984, S. 33-49.

2) Üblicherweise geht man von drei Wertmaßstäben aus: dem Ertragswert, dem gemeinen Wert und dem Teilwert. Letzterer kann jedoch, zumindest in der Form, in der er heute angewendet wird, als besondere Form des gemeinen Wertes betrachtet werden. Der gemeine Wert geht von Absatzpreisen, der Teilwert von den Wiederbeschaffungskosten aus. Gemeinsame Merkmale sind die Orientierung an Marktpreisen und der Grundsatz der Einzelbewertung, vgl. dazu EULER, W., Gemeiner Wert 1984, S. 155-168.

3) Zu den Verfahren vgl. WÖHE, G., Steuerlehre I, S. 726-740; GUTTE, W., Bewertung 1981, S. 166-283.

4) Vgl. bspw. STEUERREFORMKOMMISSION, Gutachten 1971, S. 623; PELKA, J., Einheitsbewertung 1975, S. 208 f.; SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 185; WÖHE, G., Steuerlehre 1978, S.689.

zwei verschiedene Wertmaßstäbe anzuwenden sind, reicht zurück bis zur Einführung des Preußischen Ergänzungsteuergesetzes von 1893, das als Vorläufer der modernen Vermögensteuergesetze gilt. Während in früheren Zeiträumen die Bewertung der Wirtschaftsgüter, d.h. insbesondere der Grundstücke, mit dem Ertragswert überwog, gewann im Zuge der Entwicklung der volkswirtschaftlichen Preisbildungstheorie auf der Basis der Grenznutzenlehre der Verkehrswert (Tauschwert) eine immer größere Bedeutung als Wertmaßstab.[1] Der Regierungsentwurf des Preußischen Ergänzungsteuergesetzes sah daher die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens mit dem gemeinen Wert vor. Im Abgeordnetenhaus gab es gegen diese Regelung Widerstand. Man konnte sich schließlich auf den gemeinen Wert als Wertmaßstab, aber nicht auf die Art seiner Ermittlung einigen.[2] Als Kompromiß wurde in der Technischen Anleitung[3] zum Ergänzungsteuergesetz festgelegt, daß bei der Bewertung von Grundstücken von den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr gezahlten Kaufpreisen auszugehen sei, falls aber Verkaufspreise nicht in ausreichendem Umfang vorlagen, sollte der gemeine Wert mit Hilfe des Ertrages und der in der betreffenden Gegend üblichen Rendite des Grundbesitzes geschätzt werden.[4]

1896 beschäftigte sich das Preußische Oberverwaltungsgericht mit der Wertermittlung des Grundbesitzes und erklärte die Ableitung des gemeinen Wertes aus Verkaufspreisen zur einzig

---

1) Vgl. VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 29 f.
2) Vgl. VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 31 und KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 575 f.. Einen guten Überblick über die Begründung und die Entwicklung der Preußischen Ergänzungssteuergesetze gibt BOESLER, F., Ertragswert 1925, S. 86-108.
3) Nach heutigem Sprachgebrauch Durchführungsverordnung oder Richtlinie.
4) Es handelte sich nicht um einen Ertragswert nach heutigem Verständnis. Ziel der Wertermittlung war der gemeine Wert. Der Ertrag der Grundstücke wurde nicht mit einem fest vorgegebenen Zinssatz diskontiert, sondern mit der aus dem Verhältnis von Erträgen und Verkaufspreisen abgeleiteten durchschnittlichen Rendite des Grundbesitzes. Man benötigte auch bei dieser Form der Schätzung des gemeinen Wertes Verkaufspreise von Grundstücken, vgl. dazu im einzelnen JACOB, H., Bewertungsproblem 1961, S. 47-55 und FUISTING, B., Direkte Steuern II 1905, S. 152-176.

zulässigen Wertermittlungsmethode.[1] Diese Entscheidung hat der Gesetzgeber bei der Verabschiedung des Reichserbschaft-, steuergesetzes und bei der Änderung des Preußischen Ergänzung-, steuergesetzes korrigiert. In beiden Gesetzen wurde - nach teilweise kontroverser Debatte - die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit dem Ertragswert verbindlich vorgeschrieben.[2] Dabei wurde ein Zinssatz von 4 % angesetzt, so daß der Ertragswert dem 25-fachen des jährlich zu erzielenden Reinertrages entsprach. Bei dieser Regelung ist zu beachten, daß das Steuerrecht den zivilrechtlichen Vorschriften gefolgt ist. Nach den §§ 1515 Abs. 2 und 2049 BGB[3] ist sowohl bei der Übernahme eines Landgutes durch einen an einer fortgesetzten Gütergemeinschaft Beteiligten als auch bei der Abfindung der Miterben der Wert des Landgutes mit Hilfe des Ertragswertes zu bestimmen. Auch im Gesetz über den Wehrbeitrag von 1913[4] und in der Reichsabgabenordnung von 1919[5] wurde die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit dem Ertragswert beibehalten.

Im Zuge der Steuerreform von 1925 wurde das erste Reichsbewertungsgesetz geschaffen. Aufgabe dieses Gesetzes war es, die Bewertung des Vermögens für die verschiedenen substanzabhängigen Steuern einheitlich zu regeln. Auch in diesem und den folgenden Bewertungsgesetzen ist die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit dem Ertragswert beibehalten

---

1) Vgl. VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 30 f. und KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 576. Für die ausschließliche Anwendung des gemeinen Wertes spricht sich FUISTING, B., Direkte Steuern II 1905, S. 59-65 aus. Kritisch äußert sich dazu JÜNGLING. "Die Kommentierung des Gesetzes durch Fuisting hat sich dann krampfhaft bemüht, den anscheinend mißliebigen Ertragswert wieder aus der steuerlichen Wertlehre zu verbannen und den Kaufwert bzw. gemeinen Wert zum alleinigen Wertmaßstab zu machen", JÜNGLING, H., Ertragswert 1935, S. 41.

2) Vgl. Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vom 30.06.1906, RGBl 1906, S. 620 ff., § 16 und Preußisches Ergänzungssteuergesetz vom 26.05.1909, § 11 Abs. 1, vgl. dazu auch HANISCH, H., Entwicklung 1934, S. 57-73.

3) Vgl. Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.08.1896, RGBl 1896, S. 195 ff., die Vorschriften gelten auch heute noch.

4) Vgl. Gesetz über einen einmaligen und außerordentlichen Wehrbeitrag vom 03.07.1913, RGBl I 1913, S. 503 ff., §§ 17 und 37.

5) Vgl. Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919, RGBl I 1919, S. 1993 ff., § 152.

worden, der anzuwendende Multiplikator wurde aber auf das 18-fache des Reinertrages verringert.[1] Mit der Übernahme des Ertragswertes in die Reichsabgabenordnung und das Reichsbewertungsgesetz ist die Diskussion über den anzuwendenden Wertmaßstab, soweit sie im Gesetzgebungsverfahren stattgefunden hat, beendet worden.

In der Literatur ist die Diskussion über die Wertmaßstäbe und die daraus folgenden Wertunterschiede der einzelnen Vermögensarten, die zu tatsächlichen oder auch nur angeblichen Steuervergünstigungen, insbesondere des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens führen, nie verstummt. Es wird immer wieder die Forderung erhoben, daß zur Bewertung der einzelnen Vermögensarten ein einheitlicher Wertmaßstab zu verwenden sei, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen.[2] Ob eine solche Forderung gerechtfertigt ist und wie sie gegebenenfalls realisiert werden kann, wird im folgenden untersucht.

3. Die bestehenden steuerlichen Wertunterschiede zwischen den Vermögensarten

Ehe auf die theoretische Begründung der einzelnen Wertmaßstäbe und ihre Eignung zur substanzsteuerlichen Vermögensbewertung eingegangen wird, werden die gegenwärtig bestehenden Unter-

---

1) Vgl. Reichsbewertungsgesetz vom 10.08.1925, RGBl I 1925, S. 214 ff., § 13, zur näheren Erläuterung des Bewertungsverfahrens §§ 14-21. Reichsbewertungsgesetz vom 16.10.1934, RGBl I 1934, S. 1005 ff., § 31 Abs. 2 und BewG 1974, § 36 Abs. 2. Interessant ist, daß in den Bewertungsgesetzen bis 1934 noch ein Multiplikator von 25 vorgesehen war, dieser wurde in den Durchführungsbestimmungen aber bereits ab 1925 wegen der höheren Kapitalmarktrendite auf 18 vermindert, vgl. § 57 Abs. 1 der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz 1925 vom 14.05.1926, RGBl I 1926, S. 227 ff. und §§ 75, 76 der Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz 1934, vom 02.01.1935, RGBl I 1935, S. 81 ff.

2) Vgl. bspw. STEUERREFORMKOMMISSION, Gutachten 1971, S. 623 f.; SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 185; WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 689. Als Wertmaßstab wird der gemeine Wert gefordert, für das Betriebsvermögen ergänzt durch den Teilwert.

schiede in der steuerlichen Erfassung der einzelnen Vermögensarten überblicksartig dargestellt. Bezugsgröße ist dabei der Marktpreis der einzelnen Vermögensarten, es wird folglich unterstellt, daß der gemeine Wert der geeignete Maßstab zur Vermögensbewertung ist.

Vermögensart	Einheitswert in % der erzielbaren Marktpreise (Verkehrswerte) in den Jahren		
	1964[1]	1977[2]	1980[3]
I. Land- und Forstwirtschaftliches Vermögen insgesamt	5	-	-
(1) landwirtschaftliches Vermögen	-	5	3,5
(2) forstwirtschaftliches Vermögen	-	0,25	0,4
(3) Dauerkulturen und Gartenbau	-	20	15
II. Grundvermögen			
(1) unbebaute Grundstücke	100	20	10
(2) Ein- und Zweifamilienhäuser	30	24	15-20
(3) Mietwohngrundstücke	25	30	15-20
(4) Geschäftsgrundstücke	40	35	25
(5) (2) und (4), soweit im Sachwertverfahren bewertet	40-60	42	30

Tabelle 6: Verhältnis zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten der verschiedenen Vermögensarten

Entsprechende Zahlen für das Betriebsvermögen und das sonstige Vermögen liegen nicht vor, es wird jedoch allgemein angenommen, daß die Steuerwerte dieser Vermögensarten durch die zeitnahe Bewertung in etwa den Verkehrswerten entsprechen. Diese Unter-

1) Quelle: TROLL, M., Einheitswerte 1973, S. 699.
2) Quelle: TROLL, M., Folgerungen 1979, S. 378 f.
3) Quelle: TROLL, M., Aussetzung 1981, S. 124.

stellung trifft für das sonstige Vermögen zu, für das Betriebsvermögen gilt sie aber nur beschränkt, da einerseits die Betriebsgrundstücke nur mit dem 1,4 fachen des Einheitswertes von 1964 angesetzt und verschiedene andere Wirtschaftsgüter nur mit ihren historischen Anschaffungskosten bewertet[1] sowie andererseits bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter überhaupt nicht berücksichtigt werden. Außerdem lassen sich Verkehrswerte ganzer Betriebe nicht feststellen, so daß es für das Betriebsvermögen nicht möglich ist, das Verhältnis der Einheitswerte zu den Verkehrswerten zu ermitteln. Es kann jedoch vermutet werden, daß die Einheitswerte des Betriebsvermögens einem höheren Prozentsatz des "tatsächlichen Unternehmenswertes" entsprechen als dies beim Grundvermögen und dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen der Fall ist.

Die Tabelle enthält nur Durchschnittswerte; das bedeutet, daß im konkreten Einzelfall die Relationen zwischen Verkehrs- und Einheitswerten erheblich von diesen Durchschnittswerten abweichen können.[2] Dennoch können aus den dargestellten Wertrelationen folgende generelle Aussagen abgeleitet werden:

(1) Das land- und forstwirtschaftliche Vermögen weist im Verhältnis zu den Verkehrswerten die geringsten Einheitswerte auf; aber auch die Einheitswerte des Grundvermögens liegen erheblich unter den Verkehrswerten.

(2) Die Unterbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundsvermögens - mit Ausnahme der unbebauten Grundstücke - besteht während der gesamten Anwendungsdauer der Einheitswerte 1964.

Für diese Unterbewertung können vier Gründe maßgebend sein.

(1) Zeitlich bedingte Wertunterschiede: Während für das Betriebsvermögen die im Abstand von drei Jahren vorge-

---

1) Vgl. § 109 Abs. 2 BewG; Abschn. 52 Abs. 1 VStR 1983.
2) Darauf weist auch TROLL hin, vgl. TROLL, M., Einheitswerte 1973, S. 699.

schriebenen Hauptfeststellungen regelmäßig stattfinden und das sonstige Vermögen spätestens bei den ebenfalls im Abstand von drei Jahren durchgeführten Vermögensteuer-Hauptveranlagungen neu bewertet wird,[1] beruhen die Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens noch auf den Wertverhältnissen von 1964. Eine neue Hauptfeststellung wurde bisher nicht durchgeführt und wird auch in überschaubarer Zukunft nicht stattfinden. Auf die Einheitswerte des Grundvermögens wird seit ihrer erstmaligen Anwendung im Jahr 1974 ein pauschaler Zuschlag von 40 % verrechnet,[2] dieser Zuschlag hat die Wertdifferenzen zwischen Einheits- und Verkehrswert nur geringfügig verändert. Beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen wird dieser Zuschlag nicht angewendet, so daß sich die Wertunterschiede zu den anderen Vermögensarten noch erhöht haben. Die Unterschiede zwischen Einheitswert und Verkehrswert beim Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sind also teilweise durch den langen Zeitraum seit der letzten Hauptfeststellung der Einheitswerte verursacht.

(2) Durch den Wertmaßstab bedingte Wertunterschiede.

(3) Durch das Bewertungsverfahren bedingte Wertunterschiede.
Da beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und beim Grundvermögen mit Ausnahme der unbebauten Grundstücke die Einheitswerte schon im Hauptfeststellungszeitpunkt deutlich niedriger als die Verkehrswerte waren, liegt der Schluß nahe, daß bei ihrer Bewertung ein den Anforderungen nicht genügender Wertmaßstab oder ein mangelhaftes Bewertungsverfahren angewendet worden ist.

(4) Politisch bedingte Wertunterschiede.
Diese Wertunterschiede entstehen, wenn vom Gesetzgeber bewußt ein unzulänglicher Wertmaßstab oder ein ungeeignetes

---

1) Vgl. §§ 15, 16 VStG und § 112 BewG.
2) Vgl. § 121a BewG. Zu den Problemen des pauschalen Zuschlags vgl. bspw. TROLL, M., Einheitswerte 1973, S. 699; MAASSEN, K., Vermögensteuer 1974, S. 218; PELKA, J., Einheitswerte 1975, S. 215; SCHNEIDER, D., Steuerbilanzen 1978, S. 207.

Bewertungsverfahren angewendet wird oder innerhalb eines prinzipiell geeigneten Verfahrens durch Sonderregelungen Wertunterschiede verursacht werden. Ein typischer Fall für eine Sonderregelung innerhalb eines Bewertungsverfahrens, die zu deutlichen Wertunterschieden führt, ist die vom Gesetzgeber vorgenommene Kürzung der durchschnittlichen Reinerträge der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe um mehr als die Hälfte.[1)]

Die durch den Zeitablauf verursachten Wertunterschiede zwischen den Vermögensarten lassen sich nur durch eine Neubewertung des Grundvermögens und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens beseitigen. Damit bei einer Neubewertung keine gravierenden verfahrensbedingten Wertunterschiede auftreten, ist es erforderlich, die bei der Einheitsbewertung 1964 angewandten Bewertungsverfahren kritisch zu analysieren, ihre Schwachpunkte aufzuzeigen und Verbesserungsvorschläge zu unterbreiten. Bei dieser Analyse ist klar zu trennen zwischen dem anzuwendenden Wertmaßstab, der sich aus der Zielsetzung der substanzabhängigen Steuern ableiten läßt, und dem Verfahren der Wertermittlung. Bezüglich der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sind folglich zwei Fragenkomplexe zu behandeln:

(1) Ist es zweckmäßig, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen mit dem Ertragswert zu bewerten oder sollten aus Marktpreisen abgeleitete Werte zur Bewertung verwendet werden? Aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgt, daß die steuerliche Belastung der einzelnen Vermögensarten in etwa gleich sein sollte. Eine Bewertung mit einem besonderen Wertmaßstab ist nur dann zweckmäßig, wenn sich in etwa gleiche Werte ergeben wie bei der Anwendung des allgemein üblichen Wertmaßstabes und gegenüber diesem verfahrenstechnische Vorteile vorliegen. Ist dies nicht der Fall, so ist die Anwendung eines besonderen Wertmaßstabes nur dann zu rechtfertigen, wenn bei einer

---

1) Vgl. dazu WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 700.

Vermögensart besondere, d.h. vom Normalfall abweichende wirtschaftliche Verhältnisse existieren, die die Anwendung eines abweichenden Wertmaßstabes erforderlich machen.

(2) Besteht Klarheit über den anzuwendenden Wertmaßstab, so ist zu prüfen, welchen Einfluß das Bewertungsverfahren auf den angestrebten Wert ausübt. Läßt sich kein zweckmäßiges Bewertungsverfahren entwickeln, so kann dies zur Ablehnung eines prinzipiell geeigneten Wertmaßstabes führen. Bei der Frage nach dem Wertermittlungsverfahren handelt es sich in erster Linie um ein veranlagungstechnisches Problem, das gegenüber dem anzuwendenden Wertmaßstab grundsätzlich nur eine untergeordnete Bedeutung hat. Bei der Vermögensbewertung gilt jedoch, daß ein Bewertungsverfahren, das unter Umständen auf dem weniger geeigneten Wertmaßstab beruht, aber eine Wertermittlung in kurzen Zeitabständen zuläßt, im Endeffekt zu zutreffenderen Ergebnissen führen kann als ein Verfahren, das zwar auf dem geeigneten Wertmaßstab aufbaut, aber nur in langen Zeitabständen durchführbar ist. Insofern kommt dem Wertermittlungsverfahren eine erhebliche Bedeutung zu.[1)]

Aufgrund dieser Fragestellungen ist es erforderlich, zunächst die Zusammenhänge zwischen Ertragswert und Verkehrswert im allgemeinen und anschließend im Falle der Land- und Forstwirtschaft im besonderen zu untersuchen, ehe auf das Bewertungsverfahren eingegangen wird. Die Diskussion muß auf der Grundlage der Ziele, die mit der Ermittlung der Vermögensbewertung verfolgt werden, erfolgen.

---

1) Vgl. auch TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 370.

II. Theoretische Begründung des anzuwendenden Wertmaßstabes

1. Der Begriff des Wertes

Die Diskussion der bei der substanzsteuerlichen Vermögensbewertung anzuwendenden Wertmaßstäbe setzt Klarheit über das Wesen und den Begriff des Wertes und seine verschiedenen Interpretationen voraus. Der Begriff des Wertes gehört zu den wichtigsten Begriffen in den Wirtschaftswissenschaften, über seinen Inhalt besteht jedoch, ebenso wie bei anderen zentralen Begriffen, keine Einigkeit.[1] Dies zeigt sich schon daran, daß in der Betriebswirtschaftslehre, insbesondere im Rechnungswesen und im Steuerrecht, mit einer Vielzahl von Werten gearbeitet wird.[2] Die verschiedenen Wertbegriffe sind das Ergebnis einer langen Entwicklung. Dabei ist zu beachten, daß die Entwicklung der betriebswirtschaftlichen Wertbegriffe durch die Volkswirtschaftslehre beeinflußt worden ist, da im Zeitraum der Entstehung der Betriebswirtschaftslehre um die Jahrhundertwende in der Volkswirtschaftslehre verschiedene Werttheorien intensiv diskutiert worden sind.[3]

Trotz dieses Einflusses unterscheiden sich die Zielsetzungen der beiden Disziplinen bei der Verwendung des Begriffes Wert. Während die Volkswirtschaftslehre in erster Linie versucht, die wertbildenden Faktoren, die daraus resultierende Preisbildung und das Verhältnis von Wert und Preis eines Gutes zu erklären, spielt in der Betriebswirtschaftslehre die Frage der Bewertung einzelner Güter im Sinne einer Wertzuordnung eine entscheidende Rolle.[4] Die Betriebswirtschaftslehre fragt nicht, warum ein Gut einen bestimmten Wert oder Preis hat,

---

1) Für die Rechtswissenschaft bemerkt VOGEL: "Das Kapitel "Wert" ist in den Lehrbüchern des deutschen Steuerrechts noch nicht geschrieben." VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 28.
2) Vgl. MOEWS, D., Wertkategorien 1970, Sp. 1895-1904; BUSSE VON COLBE, W., Bewertung 1984, S. 42-46.
3) Vgl. WITTMANN, W., Wertbegriff 1956, S. 77; einen guten Überblick über die Werttheorien der Volkswirtschaftslehre gibt BÖHM-BAWERK, E. von, Wert 1928, S. 988-1007.
4) Vgl. MOEWS, D., Wertkategorien 1970, Sp. 1895; BUSSE VON COLBE, W., Bewertung 1984, S. 41 f.

sondern mit welchem Wert ein Gut in einer bestimmten Situation zu bewerten ist. Diese Fragestellung folgt aus dem Erkenntnisziel der Betriebswirtschaftslehre. Sie hat die Aufgabe, wirtschaftliche Handlungen in Betrieben zu erklären und Empfehlungen zu ihrer Gestaltung zu geben. Dazu ist es notwendig, die einzelnen Entscheidungsalternativen vergleichbar zu machen. Die Vergleichbarkeit setzt eine Bewertung der Alternativen voraus. Im Steuerrecht ist die Bewertung notwendig, um unterschiedliche Wirtschaftsgüter in einer einheitlichen Bemessungsgrundlage auszudrücken.

Bewerten in diesem Sinne kann zunächst als rein formaler Vorgang aufgefaßt werden. Um verschiedene Güter oder Handlungen vergleichbar beziehungsweise rechenbar zu machen, ist jeder Wertmaßstab geeignet. Durch eine solche Wertzuordnung wird jedoch nicht sichergestellt, daß die ermittelten Werte für den konkreten Zweck brauchbar sind. Bewerten im materiellen Sinne bedeutet deshalb, zunächst den für die Fragestellung, d.h. die jeweilige Zielsetzung, richtigen Wertmaßstab zu wählen.[1] Dies ist nur bei Berücksichtigung des konkreten Bewertungszieles möglich.

Bei der Festlegung von geeigneten Wertmaßstäben für die substanzsteuerliche Vermögensbewertung müssen daher einerseits die Zielsetzungen der Bewertung und andererseits die wertbildenden Faktoren der zu bewertenden Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden, denn jeder "Wertmaßstab drückt eine ganz spezifische Bedeutung des Vermögensobjektes aus; es hängt von der jeweiligen Aufgabe der Vermögensbewertung ab, auf welche Bedeutung des Vermögensobjektes abzustellen ist, welcher Wertmaßstab also gewählt werden muß."[2] Bei der konkreten Bewertung steht dann die Wertzuordnung im Rahmen der durch das Gesetz gesteckten Grenzen im Vordergrund.

---

1) Vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 28.
2) MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 29, im Original kursiv.

Der Wert eines Wirtschaftsgutes hängt ab von seiner Brauchbarkeit zur Erfüllung eines bestimmten Zweckes oder allgemeiner vom Nutzen, den ein Gut stiftet. Für die Werthöhe ist nicht das Gut an sich entscheidend, sondern die Handlungsmöglichkeiten und -befugnisse, die das Gut einem Wirtschaftssubjekt gewährt.[1] Der Wert eines Gutes wird zwar auch durch seine physikalische Beschaffenheit beeinflußt, die seine Verwendungsmöglichkeiten begrenzt. Da die Beschaffenheit eines Gutes in vielen Fällen aber mehrere Verwendungsarten zuläßt oder mehrere Handlungsmöglichkeiten repräsentiert, geht der entscheidende Einfluß auf den Wert von der tatsächlichen oder geplanten Verwendung durch ein Wirtschaftssubjekt aus. Der Wert eines Wirtschaftsgutes ist folglich nur durch seine Beziehung zu einem konkreten Wirtschaftssubjekt definierbar. Wert eines Gutes setzt stets eine Objekt-Subjekt-Beziehung zwischen Wirtschaftsgut und Wirtschaftssubjekt voraus.[2] Das bedeutet aber, daß es einen allgemeingültigen Wert für ein Wirtschaftsgut nicht gibt, sondern daß sein Wert von Wirtschaftssubjekt zu Wirtschaftssubjekt verschieden ist.

Aber selbst in Bezug auf ein Wirtschaftssubjekt kann ein Gut nicht nur einen, sondern mehrere Werte haben, wenn dem Wirtschaftssubjekt unterschiedliche Verwendungsmöglichkeiten zur Verfügung stehen. Aus der Vielzahl der im konkreten Einzelfall möglichen Verwendungsarten haben zwei Gruppen, zwei Verwendungsrichtungen, eine grundsätzliche Bedeutung. Ein Wirtschaftsgut kann zum einen vom Eigentümer oder Nutzungsberechtigten zum persönlichen Gebrauch verwendet werden. Sein Wert ist dann abhängig vom Nutzen, den der Gebrauch des Gutes stiftet. Diesen Wert bezeichnet man als Gebrauchswert. Eine besondere Form des Gebrauchswertes ist der Ertragswert. Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsprozeß zur Erzielung von Erträgen eingesetzt, so wird sein Wert durch die Erträge bestimmt.[3] Zum anderen kann das Wirtschaftsgut zum Verkauf

---

1) Vgl. STÜTZEL, W., Wert und Preis 1976, Sp. 4404 f.
2) Vgl. JACOB, H., Wertansätze 1972, S. 3-7.
3) Vgl. MELLEROWICZ, K., Wert 1952, S. 45-49; JACOB, H., Bewertungsproblem 1961, S. 13-27; JACOB, H., Wertansätze 1972, S. 3.

vorgesehen sein. Sein Wert wird dann durch den beim Verkauf erzielbaren Preis bestimmt. Dieser Wert wird als Tauschwert oder Verkehrswert bezeichnet. Bei einem Wirtschaftssubjekt können Unterschiede zwischen dem bei Veräußerung erzielbaren Preis und dem durch eine andere Verwendung bestimmten Wert eines Gutes bestehen. Für das Wirtschaftssubjekt hat das Gut damit eigentlich nur einen Wert, der durch die bestmögliche Verwendungsart bestimmt wird.[1] Von zwei Werten kann man nur sprechen, wenn man den Marktpreis als Durchschnittswert betrachtet und ihn in Beziehung zum subjektiven Wert eines Wirtschaftssubjektes setzt. Ertragswert und Verkehrswert geben daher nur an, an welcher Verwendungsmöglichkeit sich ein Wirtschaftssubjekt bei der Nutzenschätzung typischerweise orientiert.

Neben der Verwendungsart ist der Nutzen und damit der Wert eines Gutes abhängig von der bereits vorhandenen Ausstattung des Wirtschaftssubjektes mit gleichartigen und anderen Gütern. Dies gilt nicht nur für Güter, die im Produktionsprozeß eingesetzt und deren Erträge vom Bestand an anderen Gütern abhängig sind, sondern auch für die übrigen Güter. Nach dem ersten Gossenschen Gesetz gilt, zumindest theoretisch, daß bei gleichartigen Gütern der zusätzliche Nutzen (Grenznutzen) einer Gütereinheit mit zunehmender Stückzahl des Gutes abnimmt.[2] Es gilt: Grenznutzen der ersten Einheit > Grenznutzen der zweiten Einheit > Grenznutzen der dritten Einheit usw. Auch der vom vorhandenen Güterbestand ausgehende Einfluß auf den Wert eines Gutes ist subjektiver Natur. Für die steuerliche Vermögensbewertung ist deshalb festzulegen, in welchem Umfang konkrete Objekt-Subjekt-Beziehungen zu erfassen und ob die verschiedenen Verwendungsmöglichkeiten als ein subjektiver Einflußfaktor bei der steuerlichen Bewertung zu berücksichtigen sind. Eine Beschränkung auf typische Verwendungsmöglichkeiten kann nur zur Folge haben, daß bei bestimmten Wirtschaftsgütern nicht alle wertbeeinflussenden Faktoren berücksichtigt werden.

---

1) Vgl. STÜTZEL, W., Wert und Preis 1976, Sp. 4405-4420. Davon geht auch BALKE aus, wenn er feststellt: "Überhaupt leuchtet die Idee wenig ein, ein Gegenstand sei mit mehreren allgemeingültigen Werten ausgestattet." BALKE, M., Einheitswert 1984, S. 99.

2) Vgl. beispielsweise STACKELBERG, H. von, Grundlagen 1951, S. 112-117; WOLL, A., Volkswirtschaftslehre 1984, S. 122.

2. Die verschiedenen Interpretationen des Wertes

a) Objektive Werte

Obwohl der Wert eines Gutes durch seine Beziehung zu einem konkreten Wirtschaftssubjekt und dessen subjektive Nutzenvorstellungen bestimmt wird, gibt es verschiedene Auffassungen über die bei der Wertermittlung zu berücksichtigende Intensität der Objekt-Subjekt-Beziehungen. Die objektive Werttheorie negiert in ihrer engen Fassung jegliche Subjekt-Objekt-Beziehung. Sie geht von der Vorstellung aus, daß jedes Gut einen ihm innewohnenden Wert, einen "Wert an sich" hat, der völlig unabhängig von den Wertschätzungen irgendwelcher Wirtschaftssubjekte ist. Ein solcher objektiver Wert kann nur die physikalischen Eigenschaften eines Gutes ausdrücken, beispielsweise die Eignung verschiedener Brennstoffe für Heizzwecke.[1] Da die Wertschätzung der Wirtschaftssubjekte nicht berücksichtigt wird, ist ein solcher Wert für wirtschaftliche Fragestellungen nicht geeignet. Dieser Mangel zeigt sich auch darin, daß es nicht gelingt, die Unterschiede zwischen objektivem Gebrauchswert eines Gutes und den für dieses Gut gezahlten Preisen zu erklären. Es läßt sich zwar feststellen, daß es einerseits Wirtschaftsgüter gibt, die einen hohen objektiven Gebrauchswert, aber keinen oder nur einen geringen Preis haben, und daß es andererseits Güter mit geringem Gebrauchswert, aber hohem Tauschwert gibt, der Unterschied kann aber nicht erklärt werden.[2]

Heute wird auch bei der objektiven Wertbestimmung berücksichtigt, daß die Beziehungen zwischen physischem Gut und Wirtschaftssubjekt Voraussetzung für die Wertbestimmung sind. Bei der Bestimmung objektiver Werte wird aber nicht die Wertschätzung eines bestimmten Wirtschaftssubjektes, sondern die Nutzenschätzung eines "durchschnittlichen" Wirtschaftssubjektes oder einer Gruppe von Wirtschaftssubjekten berücksichtigt. Diese Interpretation des objektiven Wertes spielte in der Betriebswirtschaftslehre insbesondere bei der Bewertung ganzer Unternehmen eine Rolle.[3] Die vom Wirtschafts-

1) Vgl. JACOB, H., Bewertungsproblem 1961, S. 15 f. und MÜLLER, H. J., Wert 1963, Sp. 601 f.
2) Standardbeispiele sind Wasser und Diamanten.
3) Für einen objektiven Unternehmenswert aus der Sicht des Betriebes, also unabhängig von irgendwelchen Wirtschaftssubjekten, spricht sich noch MELLEROWICZ, K., Wert 1952, S. 12-17 aus. Zu den Mängel der objektiven Unternehmensbewertung vgl. MÜNSTERMANN, H., Wert 1966, S. 21-28; BRETZKE, W.-R., Funktionen 1975, S. 125-130; DÖRNER, W., Überlegungen 1981, S. 202-208; zum objektiven Ertragswert und den Schwierigkeiten seiner Ermittlung vgl. BARTKE, H., Methoden 1960, S. 736-743 und JACOB, H., Methoden 1961, S. 231-246.

subjekt ausgehenden Wertschätzungen für das konkrete Bewertungsobjekt werden nicht berücksichtigt. Der objektive Unternehmenswert geht von der Vorstellung eines "durchschnittlich befähigten Unternehmensleiters" aus.[1] Bei der Wertfeststellung werden weder die vom konkreten Wirtschaftssubjekt ausgehenden wirtschaftlichen Einflußfaktoren, beispielsweise die höheren Erträge durch besondere Fähigkeiten, noch die nicht direkt in Geldgrößen ausdrückbaren Einflußgrößen wie Macht und Prestige berücksichtigt.[2] Auch die alternativen Handlungsmöglichkeiten des Wirtschaftssubjektes spielen keine Rolle. Dies hat zur Folge, daß die objektive Bewertungslehre zwar einen Wert für ein Unternehmen bestimmen kann, aber keine Aussage über den für das Unternehmen tatsächlich erzielbaren Preis beziehungsweise über das Verhältnis von Wert und Preis treffen kann. Der objektive Wert gibt lediglich Auskunft darüber, was für ein Unternehmen unter normalen Umständen gezahlt werden dürfte, aber nicht darüber, was tatsächlich gezahlt wird.[3] Objektive Werte für ganze Unternehmen und für land- und forstwirtschaftliche Betriebe lassen sich zwar feststellen, durch den fehlenden Bezug zu konkreten Wirtschaftssubjekten sind sie für betriebswirtschaftliche Fragestellungen aber nicht oder nur bedingt geeignet. Objektive Werte in diesem Sinne kommen durch die Wertschätzung einer Mehrzahl von Wirtschaftssubjekten zustande, sie entsprechen dem Wert, den 'Jedermann' dem Wirtschaftsgut beimessen würde.[4] Ihr typisches Merkmal besteht darin, daß nicht alle Objekt-Subjekt-Beziehungen und damit nicht alle wertbeeinflussenden Faktoren berücksichtigt werden.

b) Subjektive Werte

Im Mittelpunkt der subjektiven Wertlehre steht die Beziehung zwischen Gut und Wirtschaftssubjekt. Der subjektive Wert entspricht der Nutzenschätzung eines ganz bestimmten Wirtschaftssubjektes und damit dem Bedürfnisbefriedigungspotential, das

1) Vgl. bspw. BARTKE, G., Vermögensbegriffe 1958, S. 269 und S. 272; DÖRNER, W., Wirtschaftsprüfer 1976, S. 506 f.
2) Zur Bedeutung von Verbundeffekten bei der Unternehmensbewertung vgl. KÜTING, K.H., Verbundeffekte 1981, S. 175-189.
3) Vgl. HELBLING, C., Unternehmensbewertung 1982, S. 28.
4) Vgl. WITTMANN, W., Wertbegriffe 1956, S. 64 f. und MOXTER, A., Unternehmensbewertung 1983, S. 33-42.

ein Wirtschaftsgut für dieses und nur für dieses Wirtschaftssubjekt hat. In Geld ausgedrückt entspricht der subjektive Wert dem Grenzpreis, d.h. dem Preis, den das Wirtschaftssubjekt bei einer Veräußerung des Gutes mindestens fordern oder beim Kauf höchstens ausgeben würde.[1] Im subjektiven Wert kommen alle Werteinflußfaktoren zum Ausdruck.

Eine entscheidende Bedeutung hat der subjektive Wert in der Grenznutzenlehre der Volkswirtschaftslehre. Der Grenznutzenlehre gelang es, zwei wesentliche Eigenschaften eines Gutes zu trennen, nämlich einerseits die objektive Beschaffenheit im technisch-physikalischen Sinn und andererseits den Nutzen, den das Wirtschaftsgut einem bestimmten Wirtschaftssubjekt stiften kann.[2] Nach der Grenznutzentheorie ist der Wert eines Gutes abhängig vom Grenznutzen, d.h. dem Nutzen einer zusätzlichen Einheit einer Güterart. Der Grenznutzen nimmt mit steigender Anzahl von Gütern einer Güterart ab. Er ist abhängig von der Ausstattung des Wirtschaftssubjektes mit diesem Gut und mit anderen Wirtschaftsgütern. Durch diese Betrachtungsweise gelingt es, die Verbindung zwischen dem Gebrauchswert (Nutzen) und dem Preis eines Gutes herzustellen. Der Preis eines Gutes wird neben seiner Nützlichkeit von der Seltenheit dieses Gutes bestimmt. Seltene Güter haben einen hohen Grenznutzen und entsprechend einen hohen Preis, in großer Anzahl oder unbegrenzt vorhandene Güter haben einen geringen beziehungsweise überhaupt keinen Grenznutzen. Entsprechend werden für diese Güter nur geringe oder gar keine Preise bezahlt.[3]

Für das Verhältnis von Wert und Preis gilt, daß auf vollkommenen Märkten der Preis eines Gutes durch den Grenznutzen der letzten auf dem Markt gehandelten Gütereinheit bestimmt wird. Für diese letzte Gütereinheit stimmen Grenznutzen des Verkäufers und Grenznutzen des Käufers überein, dieser übereinstimmende Grenznutzen entspricht dem Preis.[4] Es gilt die

---

1) Vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 29 f.
2) Vgl. MÜLLER, H.J., Wert 1963, Sp. 605-607 und OTT, A.E., Preistheorie 1968, S. 20-27.
3) Vgl. MÜLLER, H.J., Wert 1963, Sp. 606.
4) Vgl. OTT, A.E., Preistheorie 1968, S. 25-17; WOLL, A., Volkswirtschaftslehre 1984, S. 122 f.

Beziehung: Grenznutzen Verkäufer = Preis = Grenznutzen Käufer. Der Marktpreis für ein bestimmtes Gut kann also als 'Mindestwert' dieses Gutes angesehen werden. Alle Gütereinheiten, die sich noch in den Händen von potentiellen Verkäufern befinden, haben für diese einen höheren Grenznutzen und damit einen höheren Wert als der erzielbare Marktpreis.[1] Würde diese Beziehung nicht gelten, so würden die Besitzer entsprechender Güter als Anbieter auftreten. Für die Käufer des Gutes gilt, daß der Wert des Gutes für sie gleich oder höher ist als der Preis, da sie sonst zum Marktpreis nicht gekauft hätten. Die Differenz zwischen Wert und Preis kann bei jedem Käufer und jedem Gutsbesitzer anders sein, für alle Besitzer des Gutes mit Ausnahme des Käufers der letzten Einheit gilt: Wert ist größer als Preis. Der Marktpreis drückt dann den Wert oder Nutzen aus, den alle Wirtschaftssubjekte dem Gut mindestens beimessen. Auf diesen theoretischen Zusammenhängen beruht die Konzeption des gemeinen Wertes. Bereits an dieser Stelle sei erwähnt, daß die Zusammenhänge nur für Gleichgewichtspreise auf Märkten gelten, auf denen homogene Güter gehandelt werden und die auch in Bezug auf die übrigen Anforderungen dem Ideal des vollkommenen Marktes entsprechen.[2]

c) Gerundive Werte

Objektive und subjektive Werte haben aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre entscheidende Nachteile. Objektive Werte lassen sich unter einer Reihe von Voraussetzungen zwar feststellen, sind aber für betriebswirtschaftliche Entscheidungen nicht brauchbar, da die Beziehungen zwischen Bewertungsgegenstand und Wirtschaftssubjekt nicht berücksichtigt werden. Diese Beziehungen werden bei subjektiven Werten zwar erfaßt, die Werte sind aber prinzipiell nicht nachprüfbar, da die Gründe, warum ein Wirtschaftssubjekt einem bestimmten Gut

1) Vgl. JACOB, H., Bewertungsproblem 1961, S. 19-21.
2) Zu den Voraussetzungen des vollkommenen Marktes vgl. TIETZ, B., Grundlagen II 1975, S. 402; GUTENBERG, E., Grundlagen II 1984, S. 185; WÖHE, G., Betriebswirtschaftslehre 1984, S. 555 f.

einen genau definierten Wert zumißt, in vielen Fällen dem Wirtschaftssubjekt selbst nicht hinreichend klar sind, geschweige denn anderen Personen erklärt werden können. Diese Schwächen haben zur Entwicklung der "gerundiven Werttheorie" geführt.[1] Nach dieser Theorie ist Wert weder eine objektive Eigenschaft eines Gutes, noch wird er durch die persönliche Einstellung eines Wirtschaftssubjektes bestimmt, sondern ist lediglich ein Maßstab zur Erreichung eines vorgegebenen Zieles oder Zweckes.[2] Der Wert ist abhängig vom jeweils verfolgten Ziel und den Handlungsmöglichkeiten (Entscheidungsfeld), die in einer konkreten Situation zur Erreichung dieses Zieles zur Verfügung stehen.

Auch bei der gerundiven Werttheorie ist ein Subjekt als Bewerter vorhanden. Dennoch besteht hier keine so enge Subjekt-Objekt-Beziehung wie bei der subjektiven Werttheorie. Nach ENGELS "löst die gerundive Werttheorie den Wert vollkommen von irgendwelchen Personen. Zielfunktion und Erfolge bestimmen den Wert eines Gegenstandes oder einer Handlungsweise. Jeder, der über diese Angaben verfügt, kann den Wert kalkulieren. Insofern ist der Wert objektiv, d.h. intersubjektiv nachprüfbar".[3] Der entscheidende Vorteil der gerundiven Werte wird in ihrer intersubjektiven Nachprüfbarkeit gesehen, die durch die Einführung einer explizit formulierten Zielfunktion ermöglicht wird. Dennoch können Werte im Sinne der gerundiven Werttheorie nicht 'vollkommen losgelöst von Wirtschaftssubjekten' bestimmt werden. Mit Hilfe des gerundiven Wertes werden unterschiedliche Bewertungsobjekte in Bezug auf ein bestimmtes Ziel vergleichbar gemacht. Daraus folgt, daß es einen eindeutig bestimmten, allgemeingültigen betriebswirtschaftlichen Wert nicht gibt, sondern daß der Wert eines Gegenstandes oder einer Handlungsweise je nach Bewertungsziel, Bewertungsanlaß und den zur Verfügung stehenden Handlungsmöglichkeiten unterschiedlich ist.[4]

---

1) Der Begriff wurde von ENGELS in Anlehnung an TOULMIN eingeführt, vgl. ENGELS, W., Bewertungslehre 1962, S. 11.
2) Vgl. ENGELS, W., Bewertungslehre 1962, S. 12-15.
3) ENGELS, W., Bewertungslehre 1962, S. 12.
4) Vgl. MOEWS, D., Wertkategorien 1970, Sp. 1896.

Bei der subjektiven Werttheorie sind für ein Gut ebenfalls mehrere Werte möglich, diese unterschiedlichen Werte kommen aber allein durch die unterschiedlichen Wertschätzungen der Wirtschaftssubjekte zustande. Bei der gerundiven Werttheorie sind die unterschiedlichen Werte das Ergebnis unterschiedlicher Zielsetzungen und unterschiedlicher Handlungsmöglichkeiten.[1] Die unterschiedlichen Zielsetzungen und Handlungsmöglichkeiten sind jedoch ebenfalls von der Person, wenn auch nicht unbedingt von der Person des Bewertenden, so doch von der Person, die die Zielsetzung festlegt, abhängig, ebenso wie von den dieser Person zur Verfügung stehenden Handlungsmöglichkeiten. Der Unterschied zwischen subjektiver und gerundiver Werttheorie liegt letztlich nur darin, daß die Wertschätzung der Personen durch eine konkrete Zielsetzung ersetzt wird, die als Präzisierung und Ausdruck der Wertschätzung verstanden werden kann. Es handelt sich daher bei der gerundiven Werttheorie um einen wissenschaftlichen Kunstgriff, der für die Betriebswirtschaftslehre allerdings von großer Bedeutung ist, da diese Motive und Gefühlswelt der wirtschaftlich Handelnden nicht untersuchen kann und daher wissenschaftlich nachprüfbare Aussagen über Werte einzelner Gegenstände nur treffen kann, wenn ein Bewertungsziel vorgegeben ist.[2] Warum ein bestimmtes Ziel verfolgt wird,beziehungsweise welches von mehreren Zielen das bessere, d.h. das zu verfolgende sein sollte, kann die Betriebswirtschaftslehre nicht feststellen.

Da auch bei der gerundiven Werttheorie unterschiedliche Werte für ein und dasselbe Wirtschaftsgut auftreten können, kann sie für die angesprochene Fragestellung der substanzsteuerlichen Bewertungsmaßstäbe nur eine begrenzte Hilfestellung leisten. Wenn Wirtschaftssubjekte unterschiedliche Zielsetzungen verfolgen und dadurch Vermögensgegenständen einen anderen Wert beimessen, läßt auch die gerundive Werttheorie keine Aussage darüber zu, welche Zielsetzung und welcher Wert steuerlich

---

1) Vgl. ENGELS, W., Bewertungslehre 1962, S. 12. Aus diesem Grunde werden gerundive Werte auch als Entscheidungswerte bezeichnet, vgl. bspw. SIEBEN, G., Entscheidungswert 1976, S. 499.

2) Diese Aufgabe kann allenfalls die Psychologie erfüllen, vgl. ENGELS, W., Bewertungslehre 1962, S. 11 f.

relevant sein sollte. Das gilt insbesondere dann, wenn aus unterschiedlichen Verwendungsmöglichkeiten unterschiedliche Werte resultieren. Die gerundive Werttheorie macht lediglich deutlich, daß der Wertmaßstab nur unter Berücksichtigung eines allgemein gültigen, von einzelnen Wirtschaftssubjekten unabhängigen Bewertungszieles beurteilt werden kann. Im Steuerrecht muß daher in den einzelnen Steuergesetzen eine Zielsetzung vorgegeben oder eine allgemein anerkannte Konvention bekannt sein, damit eine Beurteilung der Wertmaßstäbe möglich ist.[1)]

3. Anforderungen an steuerliche Werte

Die im Steuerrecht verwendeten Werte müssen mehreren Anforderungen genügen. Die Werte sollen so gestaltet sein, daß sie eine gleichmäßige Besteuerung sicherstellen, indem sie die Steuerbemessungsgrundlage zutreffend ausdrücken. Daneben müssen sie praktikabel, d.h. in angemessener Zeit und mit möglichst geringem Aufwand ermittelbar und schließlich auch intersubjektiv nachprüfbar sein.[2)] Derartige Werte werden als "objektivierte Werte" bezeichnet. Die Objektivierung wirkt sich in zwei Formen aus. Auf der einen Seite werden bei der Wertermittlung bestimmte Objekt-Subjekt-Beziehungen nicht berücksichtigt, auf der anderen Seite soll das subjektive Ermessen bei der Wertermittlung ausgeschaltet werden.[3)] Der letzte Gesichtspunkt hat zur Folge, daß nicht oder nur sehr schwer quantifizierbare Werteinflußfaktoren steuerlich nicht erfaßt werden können.

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit könnte zwar geschlossen werden, daß durch die Berücksichtigung subjektiver Werte die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbessert wird, da die subjektiven Werte die Wertschätzung des Wirtschaftssubjektes am zutreffendsten zum Ausdruck bringen. Die subjektiven Werte haben jedoch "den Nachteil, ausgesprochen fälschbar zu sein."[4)] Daher können sie für die Besteuerung nicht verwendet werden, denn bei ihrer Anwendung

1) Zur Bedeutung von Konventionen vgl. BRETZKE, W.-R., Funktionen 1975, S. 125-131 und STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 41-46.
2) Vgl. KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 576.
3) Vgl. MOXTER, A., Unternehmensbewertung 1983, S. 31-34.
4) MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 30. Vgl. dazu auch ENGELS, W., Bewertungslehre 1961, S. 10 f. und ADAM, D., Kostenbewertung 1970, S. 26 und 32 f.

hätten die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, durch eine zum Ausdruck gebrachte geringe Wertschätzung ihre Steuerbelastung einzuschränken oder zu vermeiden. Zwar sind verschiedene Möglichkeiten zur Objektivierung subjektiver Werte diskutiert worden, doch sind diese Möglichkeiten wenig erfolgsversprechend.[1] Damit besteht auch hier wieder ein Zielkonflikt zwischen den theoretischen Anforderungen an die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ihrer praktischen Erreichbarkeit. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt die Berücksichtigung möglichst vieler subjektiver Elemente, die praktische Durchführung dagegen verbietet ihre Berücksichtigung.

Auch objektive Werte sind nicht zwingend objektivierte Werte. Da die objektiven Werte die Wertschätzung einer Gruppe ausdrücken, muß zunächst ihre Zusammensetzung und Wertschätzung festgelegt werden. Sofern dazu eine fiktive Gruppe oder ein fiktives, durchschnittliches Wirtschaftssubjekt, ein 'Jedermann', definiert werden muß, hat der Bewertende einen erheblichen Ermessensspielraum. An die Stelle des Manipulationsspielraumes des Eigentümers tritt der Manipulationsspielraum des Bewerters.[2] Nur wenn eine Gruppe von Wirtschaftssubjekten ihre Wertschätzung tatsächlich zum Ausdruck bringt, ist ein objektiver zugleich ein objektivierter, nachprüfbarer Wert. Dies ist der Fall bei Marktpreisen, die sich auf Märkten bilden, die in etwa dem Ideal des vollkommenen Marktes entsprechen. Da dort die Wertschätzung einer großen Gruppe von Wirtschaftssubjekten aufeinandertreffen und die Marktpreisbildung beeinflussen, ist der Marktpreis eine von der Wertschätzung einzelner

---

1) So schlug WÜNDISCH vor, die Bewertung durch Selbsteinschätzung der Steuerpflichtigen vorzunehmen. Um zu niedrige Wertansätze zu verhindern, sollte dem Staat oder anderen Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt werden, die Objekte zum deklarierten Wert zu erwerben, vgl. WÜNDISCH, H., Unternehmen Potemkin 1967, S. 134-136.

2) Das Dilemma bei der Ermittlung objektivierter Werte drückt BOESLER zutreffend aus: "Zudem ergibt sich der Schluß, daß für Steuerzwecke der "subjektive" Wert zu subjektiv, der "objektive" zu objektiv ist; denn der eine stellt lediglich auf den einzelnen Besitzer des Vermögensgegenstandes und sein gesamtes persönliches Verhältnis zum Besitzobjekt, der andere auf die gewissermäßen naturwissenschaftlich zu betrachtende, unter bestimmten Bedingungen mögliche, materielle Wirkungsfähigkeit des Objektes ab." BOESLER, F., Ertragswert 1925, S. 16. Zur Bedeutung objektiver Werte und den Schwierigkeiten bei ihrer Bestimmung vgl. auch BARTKE, G., Erkenntnisobjekt 1960, S. 269-278.

Wirtschaftssubjekte unabhängiger, objektivierter Wert.[1] Je unvollkommener dagegen ein Markt insbesondere in bezug auf die Gleichartigkeit der dort gehandelten Produkte ist, desto subjektiver sind die erzielten Preise, sie drücken lediglich die subjektive Wertschätzung eines oder weniger Wirtschaftssubjekte aus.

Besondere Schwierigkeiten treten auf, wenn der Wert eines Wirtschaftsgutes mit Hilfe seiner Erträge ermittelt werden soll, wie das beispielsweise bei der Bewertung ganzer Unternehmen der Fall ist. Sofern die Einflüsse des Untenrehmensinhabers auf die Erträge ausgeschaltet werden müssen, "öffnet die Ertragsnormalisierung einen erheblichen Ermessensspielraum."[2] Diese Schwierigkeiten haben zur Folge, daß die Feststellung objektivierter Werte von den gegebenen Marktverhältnissen abhängig ist.

Der Ansatz objektivierter Werte verstößt nicht gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Damit eine Überprüfung der Wertansätze möglich ist, ist eine objektivierte Wertermittlung notwendig. Dadurch können zwar Besonderheiten des Einzelfalles nicht immer vollständig berücksichtigt werden, d.h. bestimmte Subjekt-Objekt-Beziehungen werden steuerlich ignoriert. Der Gesetzgeber ist jedoch nicht verpflichtet, jede Besonderheit des Einzelfalles steuerlich zu erfassen. Aus der Rechtsprechung zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgt, daß nicht Gleichmäßigkeit in jedem Einzelfall, sondern die "generelle Gleichmäßigkeit der Besteuerung" anzustreben ist.[3] Für die substanzsteuerliche Vermögensbewertung gilt daher, daß der Gesetzgeber bei der Festlegung der Wertmaßstäbe und Bewertungsverfahren nicht jeden wertbeeinflussenden Faktor, sondern nur die wesentlichen oder typischen Faktoren zu berücksichtigen braucht.

Die Nichtberücksichtigung zahlreicher individueller Werteinflußgrößen folgt auch aus dem Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung. Die substanzsteuerliche Vermögensbewertung ist ein typischer Fall eines Massenverfahrens. So mußten bei der Einheitsbewertung 1964 für insgesamt rund 8,6 Millionen

1) Vgl. ENGELS, W., Bewertungslehre 1961, S. 7; FISCHER, B., Wertansätze 1975, S. 213-217; HELBLING, C., Unternehmensbewertung 1982, S. 25.
2) MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 33.
3) LAULE, G., Gleichheitssatz 1961, S. 6 und S. 157 mit Rechtsprechungshinweisen.

Grundstücke Einheitswerte ermittelt werden. Davon waren 7,3 Millionen bebaute und 1,3 Millionen unbebaute Grundstücke.[1] Zahlen über die zu bewertenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe liegen nicht vor, doch beträgt deren Zahl nach bewertungsrechtlicher Abgrenzung mehrere Millionen.[2] Die Zahl der für gewerbliche Betriebe festzustellenden Einheitswerte ändert sich naturgemäß bei jeder Hauptfeststellung, im Jahr 1977 wurden für 1,2 Millionen gewerbliche Betriebe Einheitswerte ermittelt.[3] Diese Zahlen machen deutlich, daß es aus veranlagungstechnischen und wirtschaftlichen Gründen unmöglich ist, auf eine Typisierung und Pauschalierung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu verzichten.

Die Tatsache, daß für die Ermittlung der Einheitswerte des Grundvermögens und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens rund 10 Jahre benötigt wurden, deutet darauf hin, daß in diesen Fällen ein noch zu kompliziertes Bewertungsverfahren verwendet worden ist. Da für die Vermögensteuer die Zeitwerte des Vermögens benötigt werden, sind Wertansätze, die erst nach einem längeren Zeitraum zur Verfügung stehen, bei ihrer Anwendung schon überholt. Durch die in der Zwischenzeit eingetretenen Veränderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse, die in der Regel zu unterschiedlichen Wertentwicklungen bei den einzelnen Vermögensarten führen, können veraltete Wertansätze zu größeren Verstößen gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung führen als Wertansätze, die mit Hilfe eines groben Wertermittlungsverfahrens festgestellt werden, dafür aber zeitnah zur Verfügung stehen. Zwischen den Zielen einer möglichst praktikablen und schnellen Vermögensbewertung und der Vermeidung großer Ungleichmäßigkeiten durch die dazu notwendigen Pauschalierungen besteht ein Zielkonflikt, über dessen Lösung keine eindeutigen Aussagen möglich sind.

Es ist also festzuhalten, daß sowohl aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als auch aus der Forderung

1) Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Einheitswerte 1979, S. 20 und FRIEBE, S., Ergebnisse 1980, S. 252.
2) STRUNK erwähnt 4 Millionen, für eine neue Hauptfeststellung wird mit 5 Millionen gerechnet, vgl. STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 120.
3) Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Einheitswerte 1982, S. 733.

nach Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit der Besteuerung folgt, daß bei der substanzsteuerlichen Vermögensermittlung auf die Erfassung aller steuerlich relevanten Fakten zu verzichten ist, da in diesem Falle eine pauschalierte Berücksichtigung der wertbeeinflussenden Faktoren eher dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient, weil nur so die Ermittlung der nach der Zielsetzung der Vermögensteuer erforderlichen zeitnahen Werte der Vermögensgegenstände sichergestellt ist.[1] Es gilt die Aussage von TROLL, der feststellt, daß die steuerliche Bewertung immer nur ein "Kompromiß zwischen einer theoretisch halbwegs begründeten Bewertungsmethode, den Bedürfnissen der Finanzverwaltung bei Durchführung einer Massenbewertung sowie den steuerlichen Auswirkungen und den wirtschaftlichen Folgen" ist.[2]

4. Die Wertmaßstäbe des Bewertungsgesetzes

a) Der gemeine Wert als objektivierter Wert

Der gemeine Wert ist der bei der Vermögensbewertung grundsätzlich anzuwendende Wertmaßstab. § 9 Abs. 1 BewG 1965 bestimmt, daß immer dann, wenn "nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen ist." Das Bewertungsgesetz kennt neben dem gemeinen Wert eine Vielzahl anderer Wertbegriffe, diese sind in vielen Fällen aber lediglich besondere Ausprägungen des gemeinen Wertes und somit keine Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertung zum gemeinen Wert.[3] Der gemeine Wert wird nicht angewendet bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, das mit Hilfe des Ertragswertes bewertet wird, und bei Teilen des Betriebsvermögens, die mit dem Teilwert anzusetzen sind. Während der Teilwert

---

1) Daß bei den substanzabhängigen Steuern zeitnahe Werte anzusetzen sind, hat das BVerfG bereits 1976 gefordert. Da im gleichen Urteil die Einheitswerte aber als noch nicht verfassungswidrig erklärt wurden, hatte die Forderung nach zeitnahen Werten bis heute keine Auswirkungen. Vgl. Beschluß des BVerfG vom 04.06.1976-1BvR 360/74-, BStBl II 1976, S. 637-638.

2) TROLL, M., Bewertung 1977, S. 659.

3) Zu diesen verschiedenen Wertbegriffen vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 8 zu § 9 BewG sowie WÖHE, G., Die Steuern 1983, S. 204.

ebenfalls als ein besonderer Wert zur Ermittlung des gemeinen Wertes des ganzen Unternehmens interpretiert werden kann, ist der Ertragswert in seiner bewertungsrechtlichen Ausgestaltung ein eigenständiger Wertmaßstab.

Der gemeine Wert ist nach seiner Definition ein objektivierter Wert. Er "wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen."[1] Aus dieser Definition wird ersichtlich, daß der gemeine Wert bei der Bewertung eine fiktive Veräußerung der Wirtschaftsgüter unterstellt und durch die Negierung der persönlichen Verhältnisse auf allgemein oder durchschnittlich erzielbaren Preisen beruht.

Der Begriff des gemeinen Wertes wird heute nur noch im Steuerrecht verwendet, im täglichen Sprachgebrauch und in anderen Rechtsvorschriften ist an seiner Stelle der Begriff Verkehrswert gebräuchlich.[2] Obwohl die Begriffe Verkehrswert und gemeiner Wert den gleichen Wertmaßstab bezeichnen und der gemeine Wert heute vielfach als sprachlich veraltet angesehen wird,[3] ist es m.E. sinnvoll, die Begriffsdifferenzierung beizubehalten, da der gemeine Wert häufig mit Hilfe spezieller, durch die Besonderheiten des Steuerrechts bedingten Verfahren ermittelt wird und sich dadurch vom Verkehrswert des Wirtschaftsgutes unterscheidet.[4] Durch die Beibehaltung der zwei unterschiedlichen Begriffe für den gleichen Wertmaßstab wird dieser Unterschied auch sprachlich zum Ausdruck gebracht.

1) § 9 Abs. 2 BewG
2) Der Begriff Verkehrswert wird beispielsweise im Bundesbaugesetz vom 18.08.1976, BGBl I 1976, S. 2257 verwendet. Nach § 142 Abs. 2 dieses Gesetzes wird der Verkehrswert "durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstandes der Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre."
3) Vgl. beispielsweise RÖSSLER, R., LANGNER, J., SIMON, J., Schätzung 1981, S. 11 und GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 83.
4) Die Unterschiede zwischen Verkehrswert und gemeinem Wert werden von STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 62-74 ausführlich dargestellt.

Der gemeine Wert entspricht nicht notwendigerweise dem tatsächlich für einen Vermögensgegenstand erzielten oder erzielbaren Preis. Sofern der Preis durch persönliche oder außergewöhnliche Umstände beeinflußt worden ist, müssen die Einflüsse aus dem Preis eliminiert werden, um den gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes zu erhalten. Diese Preiskorrektur kann mit erheblichen Problemen verbunden sein. Schwierigkeiten bereitet bereits die Feststellung, welche konkreten Umstände persönlicher oder außergewöhnlicher Art sind und ob, falls derartige Umstände im konkreten Einzelfall vorlagen, sie den erzielten Preis auch tatsächlich beeinflußt haben.

Von diesen Ermittlungsproblemen abgesehen, die unten ausführlich unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Grundstücksmarktes behandelt werden,[1] wird der gemeine Wert mit dem Marktpreis des Wirtschaftsgutes gleichgesetzt. Diese Identität ist aber nur bei der Bewertung homogener Güter, für die ein Markt besteht, gegeben. Werden auf einem Markt nichthomogene Güter gehandelt, dann kann der gemeine Wert nur aus den Marktpreisen vergleichbarer Vermögensgegenstände abgeleitet oder mit Hilfe der Erträge des Vermögensgegenstandes bestimmt werden.[2]

b) Der Ertragswert als objektivierter Wert

Der Ertragswert eines Wirtschaftsgutes, das einen ihm zurechenbaren Ertrag abwirft, oder einer wirtschaftlichen Einheit, in der mehrere Wirtschaftsgüter zur Erzielung eines Ertrages zusammenwirken, wird durch die in Zukunft erzielbaren Reinerträge bestimmt, die mit Hilfe des Kalkulationszinssatzes auf den Bewertungszeitpunkt diskontiert werden. Formal gilt folgen-

---

1) Vgl. S. 159-179.
2) Vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 31-36. MOXTER spricht von 'Singularitäten', also jeweils einzigartigen Gütern.

de Beziehung:[1)2)]

$$EW = \sum_{t=0}^{n} \frac{E_t - A_t}{(1 + i)^t}$$

Fällt am Ende der Nutzungsdauer ein Veräußerungsgewinn oder Liquidationserlös an, so ist dieser, sofern er nicht in die Erträge der letzten Periode einbezogen wird, zusätzlich zu berücksichtigen. Die Formel zur Berechnung des Ertragswertes ist entsprechend zu erweitern:

$$EW = \sum_{t=0}^{n} \left(\frac{E_t - A_t}{(1+i)^t}\right) + \frac{VG}{(1+i)^n}$$

EW = Ertragswert am Bewertungsstichtag

E_t = die durch das Wirtschaftsgut oder die wirtschaftliche Einheit verursachten Aufwendungen in Periode t

A_t = die durch das Wirtschaftsgut oder die wirtschaftliche Einheit verursachten Aufwendungen in Periode t

VG = Veräußerungsgewinn

R_t = Reinertrag der Periode t, $R_t = E_t - A_t$

i = Kalkulationszinssatz

n = Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes oder der wirtschaftlichen Einheit in Jahren

t = Periodenindex

---

1) Zur Berechnung vgl. bspw. JAENSCH, G., Wert 1966, S. 34 f.; Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Unternehmensbewertung 1983, S. 478 f.

2) Zu beachten ist, daß der Ertragswert investitionstheoretisch zutreffend nicht über die jährlichen Reinerträge, sondern mit Hilfe der jährlichen Einzahlungsüberschüsse ermittelt werden muß. Da sich aus dem Rechnungswesen der Unternehmen die zukünftigen Aufwendungen und Erträge einfacher schätzen lassen als die Einzahlungsüberschüsse, wird bei der Unternehmensbewertung mit Aufwendungen und Erträgen und nicht mit Ein- und Auszahlungen gearbeitet. Zeitliche Unterschiede zwischen Zahlungszeitpunkt und Aufwands-Ertragsverrechnung führen dadurch zu Abweichungen vom investitionstheoretisch richtigen Ertragswert. Vgl. dazu BUSSE VON COLBE, W., Zukunftserfolg 1957, S. 53; HELBLING, K., Unternehmensbewertung 1982, S. 67-72.

Werden zur Vereinfachung[1] jährlich konstante Reinerträge und eine unendliche Nutzungsdauer unterstellt, eine Annahme, die bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern und Betrieben sinnvoll sein kann, läßt sich der Ertragswert mit Hilfe der Formel, für die ewige Rente bestimmen. Die Formel lautet dann:

$$EW = \frac{E - A}{i} \text{ oder } EW = \frac{R}{i}$$

Aus der ersten Formel ist erkennbar, daß die Höhe des Ertragswertes von drei Größen abhängig ist: den jährlichen Reinerträgen, der Nutzungsdauer und der Höhe des Kalkulationszinssatzes. Alle drei Größen sind subjektiver Natur. Die Höhe der jährlichen Reinerträge hängt u.a. von den Fähigkeiten des Benutzers und der Verwendungsart des Wirtschaftsgutes ab. Als Kalkulationszinssatz ist die Verzinsung der günstigsten Alternative heranzuziehen, die von Wirtschaftssubjekt zu Wirtschaftssubjekt verschieden ist. Schließlich ist auch die Nutzungsdauer von der Art der Verwendung und der Intensität der Nutzung des Wirtschaftsgutes, also ebenfalls von subjektiven Einflüssen, abhängig. Ein so ermittelter Ertragswert ist folglich eine subjektive Größe, die zwar für die Entscheidungen einzelner Wirtschaftssubjekte, nicht aber für steuerliche Zwecke brauchbar ist. Soll der Ertragswert als steuerlicher Wertmaßstab verwendet werden, so muß er objektiviert werden. Dies gelingt nur, wenn alle drei Bestimmungsgrößen objektiviert werden. Die Tatsache, daß bei der Objektivierung des Ertragswertes drei Größen, bei der Anwendung des gemeinen Wertes dagegen nur eine Größe objektiviert werden muß, führt in der Literatur zur Ablehnung des Ertragswertes als steuerlicher Bewertungsmaßstab.[2] Auf die speziellen Probleme der Objektivierung wird jedoch erst unten eingegangen.[3]

---

1) Zur Notwendigkeit von Vereinfachungen vgl. MOXTER, A., Unternehmensbewertung 1983, S. 34 f.
2) Vgl. bspw. WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 699; GUTTE, W., Bewertung 1981, S. 83-87; STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 139.
3) Vgl. S. 150-159.

c) Zusammenhang zwischen gemeinem Wert und Ertragswert

Die formale Bestimmung des Ertragswertes sagt noch nichts über seinen Inhalt und sein Verhältnis zum gemeinen Wert im Sinne des Marktpreises voraus. Das Verhältnis zum gemeinen Wert wird erst durch die konkrete Ausprägung der in die Berechnung einbezogenen Größen bestimmt. Dabei muß insbesondere zwischen dem auf subjektiven Größen beruhenden Ertragswert im Sinne eines betriebswirtschaftlichen Entscheidungswertes und dem auf objektivierten Größen beruhenden steuerlichen Ertragswert unterschieden werden.[1] Über das grundsätzliche Verhältnis von gemeinem Wert und Ertragswert im bewertungsrechtlichen Sinne besteht keine Einigkeit. In der Literatur wird teilweise der gemeine Wert als dominierender Wertmaßstab betrachtet, der Ertragswert ist dann nur eine Methode zur Ermittlung des gemeinen Wertes.[2] Andere Autoren vertreten die Auffassung, daß der Ertragswert der grundlegende Wertmaßstab und der gemeine Wert nur eine Ausprägung des Ertragswertes sei.[3] Nach den Grundsätzen der Preisbildungstheorie müßte diese Streitfrage überflüssig sein, denn theoretisch müßten Ertragswert und gemeiner Wert einander entsprechen. Sofern annähernd vollkommene Märkte vorliegen, bildet sich der Marktpreis durch die Nutzenschätzungen der Marktteilnehmer. Bei Gütern, die einen Ertrag erzielen, wird der Nutzen durch den Ertrag ausgedrückt, die Marktpreisbildung hängt von den Ertragsschätzungen der Marktteilnehmer ab. Von subjektiven Einflußgrößen im Einzelfall abgesehen, entsprechen sich gemeiner Wert und Ertragswert, der Ertragswert bestimmt die Höhe des Marktpreises.

Besteht für bestimmte Wirtschaftsgüter wie beispielsweise ganze Unternehmen überhaupt kein Markt, dann läßt sich der gemeine Wert des Ertragsobjektes nur mit Hilfe der kapitalisierten Erträge ermitteln. Auch in diesem Fall bestimmt der Ertragswert den gemeinen Wert. Zwar sind für einzelne Wirtschaftssubjekte

---

1) Zu den Unterschieden zwischen objektiviertem und subjektivem Ertragswert vgl. auch STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 74-80.
2) Vgl. PELKA, J., Einheitsbewertung 1975, S. 209 f.; MOXTER, A., Vermögensermittlung 1980, S. 234; MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 33 f.
3) Vgl. VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 30-33; TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 370 f.; KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 575-581.

Abweichungen zwischen subjektivem Ertragswert und tatsächlich gezahltem Preis möglich, der Ertragswert entspricht aber dem gemeinen Wert im Sinne eines Höchst- oder Mindestpreises.[1] Der Ertragswert ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht der Bestimmungsfaktor des gemeinen Wertes. Unter diesen Voraussetzungen wäre es prinzipiell gleichgültig, welcher Wertmaßstab verwendet wird, die Entscheidung könnte ausschließlich unter Praktikabilitätsgesichtspunkten getroffen werden.

Da der steuerliche Ertragswert aber auf objektivierten durchschnittlichen Größen beruht, können zwischen dem gemeinen Wert und dem objektivierten Ertragswert Wertunterschiede auftreten. Diese Unterschiede können durch alle bei der Berechnung zu berücksichtigenden Größen verursacht werden, die entscheidende Rolle spielen aber Veräußerungsgewinne und unterschiedliche Renditen der einzelnen Vermögensarten. Bei der Berechnung des objektivierten Ertragswertes können oft nur die laufenden Reinerträge einigermaßen zutreffend geschätzt werden, mögliche Wertsteigerungen, die den Preis natürlich ebenfalls beeinflussen, können kaum nachprüfbar festgestellt werden. Außerdem können alle auf nichtfinanziellen Aspekten beruhenden Wertschätzungen eines Wirtschaftssubjektes nicht direkt berücksichtigt werden. Der steuerliche Ertragswert in seiner im Bewertungsgesetz vorgesehenen Form berücksichtigt aufgrund dieser Schwierigkeiten nur die laufenden Reinerträge. Damit werden alle anderen wertbeeinflussenden Faktoren wie Veräußerungsgewinne, das Risiko einer bestimmten Anlageform und die nichtfinanziellen Wertschätzungen nicht erfaßt, der steuerliche Ertragswert drückt nur einen Teil des möglichen Nutzens des Wirtschaftgutes aus.[2]

Außerdem unterscheiden sich in der Praxis die auf die bekannten Marktpreise bezogenen Renditen der einzelnen Vermögensarten. Die unterschiedliche Verzinsung kann durch das unterschiedliche Risiko der verschiedenen Vermögensarten bedingt sein, sie kann aber auch auf einer besonderen, auf nichtfinanziellen Aspekten

---

1) Vgl. SIEBEN, G., SCHILDBACH, Th., Entwicklung 1979, S. 456 mit weiteren Literaturhinweisen.
2) Vgl. BALKE, M., Verkehrswert 1984, S. 98-100.

beruhenden Wertschätzung der Wirtschaftssubjekte beruhen, die zu einem über oder unter dem Ertragswert liegenden Preis führen kann. Die als Kalkulationszinssatz angesetzte Verzinsung beeinflußt die Höhe des Ertragswertes und damit sein Verhältnis zum gemeinen Wert ebenfalls.

Bei der Wertermittlung vergleichbarer Güter mit Hilfe des Ertrages wird von einem proportionalen Zusammenhang zwischen Reinerträgen und Wert des Gutes, d.h. einem einheitlichen Kalkulationszinssatz, ausgegangen.[1] Wenn das Gut A einen Reinertrag von 5.000 DM erzielt und einen Wert von 100.000 DM hat, dann wird unterstellt, daß Gut B, das einen Reinertrag von 2.000 DM erwirtschaftet, einen Wert von 40.000 DM hat.[2] Mit anderen Worten: Bei der Ertragswertberechnung wird in beiden Fällen ein Kalkulationszinssatz von 5 % angesetzt.

Erzielen einzelne Güter unterschiedlich hohe Renditen, dann ist aber zunächst zu fragen, welcher Kalkulationssatz berücksichtigt werden soll. Bezogen auf ein einzelnes Wirtschaftsgut liegt natürlich ein unlösbares Problem vor. Um die Rendite des Wirtschaftsgutes zu bestimmen, muß neben seinen Reinerträgen auch sein Wert bekannt sein. Eine Wertfeststellung für das Wirtschaftsgut mit Hilfe seiner Reinerträge ist dann aber überflüssig. Sind nur die Reinerträge, aber nicht der Wert des Wirtschaftsgutes bekannt, dann kann seine Rendite nicht bestimmt werden. Die Frage kann daher immer nur für eine Gruppe von Wirtschaftsgütern oder eine Vermögensart beantwortet werden. Ist bei der Bewertung einer bestimmten Vermögensart, von der für einige Vermögensgegenstände Preise, Reinerträge und damit auch die Verzinsung bekannt sind, die Rendite dieser Vermögensart oder die abweichende Rendite einer anderen Vermögensart oder eine durchschnittlich erzielbare Rendite anzusetzen? Die Beantwortung der Frage hängt von der mit der Bewertung verfolgten Zielsetzung ab. Wird der wahrscheinlich erzielbare Marktpreis gesucht, dann müssen die Marktverhältnisse, d.h. die für die jeweilige Vermögensart im Durchschnitt er-

---

1) In den Beispielen wird von einer unendlichen Lebensdauer beziehungsweise unendlicher Reinvestition ausgegangen.
2) Vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 34.

zielbaren Renditen berücksichtigt werden. Unterscheiden sich die Renditen zweier Vermögensarten, so führt die Anwendung des jeweils vermögensart- oder objektspezifischen Kalkulationszinssatzes dazu, daß der mögliche Marktpreis der Güterart bestimmt wird. Bei der Bewertung wird unterstellt, daß die in den laufenden Erträgen nicht zum Ausdruck kommenden Nutzenschätzungen indirekt durch die Verwendung der objektspezifischen Rendite erfaßt werden können. Ein zutreffendes Bewertungsergebnis wird nur erreicht, wenn derartige Nutzenschätzungen bei allen Wirtschaftssubjekten in etwa gleichem Umfang vorhanden sind.

Wird der abweichende Kalkulationszinssatz einer anderen Vermögensart oder die Verzinsung einer Standardanlageform angesetzt, so bedeutet dies, daß die Ertragsfähigkeit der einen Vermögensart im Verhältnis zur Ertragsfähigkeit der anderen Vermögensart bewertet wird. Der Ertragswert ist dann nicht der mögliche Marktpreis der Vermögensgegenstände, sondern ein fiktiver Wert, der bei beiden Vermögensarten zur gleichen Verzinsung führt. Der anzusetzende Kalkulationszinssatz hängt also davon ab, ob die objektivierte Ertragsfähigkeit oder der Marktpreis ermittelt werden soll.

Das im Bewertungsgesetz angewandte Ertragswertverfahren zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens geht nicht von den in der Land- und Forstwirtschaft, sondern von der am Kapitalmarkt durchschnittlich erzielbaren Rendite aus und berücksichtigt nur die laufenden Reinerträge. Bewertungsziel ist deshalb nicht der gemeine Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit Hilfe des Ertrages, sondern die Ertragsfähigkeit des Vermögens, gemessen an der Ertragsfähigkeit einer entsprechenden Anlage am Kapitalmarkt. Der steuerliche Ertragswert ist deshalb ein selbständiger Wertmaßstab und kein Hilfsmittel zur Ermittlung des gemeinen Wertes, die Übereinstimmung von gemeinem Wert und Ertragswert ist nicht vorgesehen. Da gemeiner Wert und steuerlicher Ertragswert zwei voneinander unabhängige Wertmaßstäbe sind, können die Ergebnisse der beiden nicht miteinander verglichen werden, um die Eignung des einen oder des anderen Wertmaßstabes

zu beurteilen. Die Tatsache, daß der Ertragswert zu geringeren Wertansätzen führt als der gemeine Wert bedeutet nicht, daß der Ertragswert zu falschen Bewertungsergebnissen führt. Diese Frage läßt sich erst unter Berücksichtigung der mit der Bewertung verfolgten Zielsetzung beantworten.[1)]

Anders gestaltet ist das Ertragswertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke. Bewertungsziel ist dort der gemeine Wert, entsprechend wird im Bewertungsverfahren tendenziell die für bebaute Grundstücke erzielbare Rendite berücksichtigt.[2)]

Deshalb ist es notwendig, bei der Beurteilung der im Bewertungsgesetz vorgeschriebenen Wertermittlungsverfahren zwischen dem Bewertungsziel und der Bewertungsmethode zu unterscheiden. Bewertungsziel ist einerseits der gemeine Wert und andererseits der Ertragswert.[3)] Bewertungsmethode zur Bestimmung des gemeinen Wertes kann die Ableitung aus Kaufpreisen, aber auch aus den Erträgen des Vermögensgegenstandes sein.[4)] Ist das Bewertungsziel dagegen der steuerliche Ertragswert, so kann dieses Bewertungsziel nur durch Kapitalisierung der Reinerträge mit dem aus der Durchschnittsrendite einer alternativen Anlageform abgeleiteten Kalkulationszinssatz erreicht werden.

---

1) Vgl. dazu ausführlich JACOB, H., Bewertungsproblem 1961, S. 54 f.
2) Vgl. § 78 BewG und RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 7-9 zu § 78 BewG.
3) Die Notwendigkeit dieser Unterscheidung betont bereits JÜNGLING, H., Ertragswert 1935, S. 47, obwohl er im Ertragswertverfahren nur eine Wertermittlungsmethode sieht.
4) Zu den theoretisch möglichen Bewertungsmethoden vgl. auch MOXTER, A., Vermögensermittlung 1980, S. 234 f.; MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 30-34; WÖHE, G., Betriebswirtschaftslehre 1984, S. 950.

5. Zielsetzung der Vermögensteuer und Wertmaßstab

Die dargestellten Zusammenhänge haben deutlich gemacht, daß der anzuwendende Wertmaßstab ausschließlich von der Zielsetzung, die mit der Bewertung verfolgt wird, abhängig ist. Für die Wertmaßstäbe der substanzsteuerlichen Vermögensbewertung sind die Zielsetzungen der substanzabhängigen Steuern maßgebend. Da in dieser Arbeit nur auf die Vermögensteuer eingegangen wird, genügt die Diskussion ihrer Zielsetzung. Die Zielsetzungen der übrigen substanzabhängigen Steuern entsprechen aber in bezug auf den anzuwendenden Wertmaßstab der Zielsetzung der Vermögensteuer.[1)] Da die Wertmaßstäbe auf ihre Berechtigung und ihre Zweckmäßigkeit im Hinblick auf die Erreichung der mit den substanzabhängigen Steuern verfolgten Zielsetzungen überprüft werden sollen, kann aus der Tatsache, daß im Bewertungsgesetz der gemeine Wert als normaler Wertmaßstab festgelegt ist, nicht geschlossen werden, daß er in allen Bewertungsfällen auch der zweckmäßigste Wertmaßstab ist.[2)]

Je nach Zielsetzung kann eine Vermögensteuer als Steuer auf den Vermögensbestand oder als Steuer auf den Vermögensertrag ausgestaltet sein. Der Vermögensbestand kann dann direkt mit dem gemeinen Wert oder indirekt über die Kapitalisierung der aus dem Vermögen fließenden Erträge ermittelt werden. Eine Vermögensertragsteuer kann an die tatsächlich erzielten Isterträge oder an die durchschnittlich erzielbaren Sollerträge anknüpfen.[3)] Die Ausgestaltung beziehungsweise Zielsetzung der Vermögensteuer bestimmt damit den Wertmaßstab.

---

1) Zur Zielsetzung der übrigen substanzabhängigen Steuern vgl. GUTTE, W., Bewertung 1981, S. 66-69. Eine von den übrigen substanzabhängigen Steuern abweichende Zielsetzung und damit auch ein anderer Wertmaßstab kann für die Erbschaftsteuer gelten, vgl. TROLL, M., Folgerungen 1979, S. 375-412; BALKE, M., Verkehrswert 1984, S. 98-105.

2) Die Auffassung, daß der gemeine Wert der einzige Wertmaßstab sei, vertreten die STEUERREFORMKOMMISSION, Gutachten 1971, S. 615 und S. 622-625 sowie PELKA, J., Einheitsbewertung 1975, S. 208 f.

3) Vgl. STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 109 f. und TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 364-367.

Über die Zielsetzungen der Vermögensteuer besteht jedoch keine Einigkeit. Die Vermögensteuer geht zurück auf die Preußische Ergänzungsteuer von 1893. Diese Steuer wurde, wie schon im Namen zum Ausdruck kommt, in erster Linie als Ergänzung zur Einkommensteuer angesehen. Zweck der Vermögensteuer war es, die "fundierten", d.h. die aus Vermögenswerten fließenden Einkünfte im Gegensatz zu den durch Arbeitsleistung erwirtschafteten Einkünften einer zusätzlichen Besteuerung zu unterwerfen. Die Ergänzungsteuer war also eine Steuer auf die Vermögenserträge. Verfolgt man mit der Vermögensbesteuerung ausschließlich diese Zielsetzung, so kann zum einen nur das ertragbringende Vermögen besteuert werden; Vermögen, das keinen in Geld meßbaren Ertrag oder Nutzen abwirft, darf nicht zur Besteuerung herangezogen werden. Zum anderen kann bei dieser Zielsetzung grundsätzlich nur der Ertragswert als Wertmaßstab verwendet werden, da nur so sichergestellt wird, daß bei gegebenem gemeinem Wert und unterschiedlichen Reinerträgen der einzelnen Wirtschaftsgüter eine in bezug auf die Zielsetzung gleichmäßige Besteuerung erfolgt.[1)] Nur wenn gemeiner Wert und Ertragswert tendenziell übereinstimmen, d.h. die tatsächliche Verzinsung bestimmter Vermögenswerte dem steuerlichen Kalkulationszinssatz entspricht, kann der gemeine Wert als Wertmaßstab verwendet werden.

Nun war die zusätzliche Belastung der fundierten Einkünfte zwar das Hauptanliegen der Ergänzungsteuer, doch bestand bereits bei ihrer Einführung die Vorstellung, daß das Vermögen an sich - unabhängig von den mit dem Vermögen erzielbaren Erträgen - eine besondere Leistungsfähigkeit repräsentiere, die durch die Vermögensbesteuerung belastet werden sollte.[2)] Die Hauptaufgabe, die zusätzliche Leistungsfähigkeit der fundierten Einkünfte zu erfassen, wird "dadurch gesteigert, daß nicht der effektive Bezug, sondern die Möglichkeit des Bezuges von

---

1) Theoretisch ist es möglich, die zusätzliche Belastung der fundierten Einkünfte durch eine besondere einkommensteuerliche Behandlung herbeizuführen. Dabei entstehen jedoch schwierige Abgrenzungsprobleme,die gegen dieses Verfahren sprechen.

2) Zur Entwicklung und der Bedeutung der Vermögensteuer vgl. auch DZIADKOWSKI, D., Vermögensteuerentlastung 1983, S. 2193-2196.

fundiertem Einkommen eigentlicher Anlaß der Besteuerung wird."[1] Diese Zielsetzung erfordert eine Besteuerung des Vermögensbestandes unabhängig von den mit dem Vermögen erzielten Erträgen. Damit bestand bereits damals ein Zielkonflikt zwischen den Besteuerungszielen, da das erste Ziel die Besteuerung der tatsächlichen oder durchschnittlichen Ertragsfähigkeit des Vermögens, das zweite dagegen die Besteuerung des Vermögensbestandes, gemessen an seinem Verkaufspreis, verlangt. Der Zielkonflikt zeigt sich auch in der Forderung: "Das Vermögen soll unangetastet bleiben, es soll nur den Maßstab für die Besteuerung bilden, während diese gezahlt werden soll aus dem Einkommen."[2] Dieses Ziel wird aber nur erreicht, wenn das Vermögen tatsächlich Erträge abwirft.

Auch heute besteht über die Zielsetzung der Vermögensteuer keine Einigkeit. Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre gehen überwiegend davon aus, daß das Vermögen an sich, unabhängig von den daraus fließenden Erträgen, bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit verkörpert, die der Staat bei der Festlegung der Steuerlastverteilung zu berücksichtigen hat.[3] Die besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beruht nach HALLER darauf, "daß Vermögen im wesentlichen zusätzliche Sicherheit, zusätzliche Unabhängigkeit und zusätzliche Entscheidungsfreiheit (u.a.bezüglich der Arbeitszeit)ermöglicht."[4]

Ob Vermögen tatsächlich eine besondere Leistungsfähigkeit darstellt, wird hier nicht im einzelnen geprüft, da vom bestehenden Steuersystem ausgegangen wird. Zu berücksichtigen ist jedoch, daß eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit des Vermögens nur schwer zu begründen ist. So weist SCHNEIDER darauf hin, daß

---

1) BOESLER, F., Ertragswert 1925, S. 90, er stützt sich bei seiner Argumentation auf die Verhandlungen des Preußischen Abgeordnetenhauses. KIRCHHOF weist darauf hin, daß auch die Funktion des Vermögens als "Notzeitreserve" berücksichtigt werden sollte, vgl. KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 575.

2) Verhandlungen des Preußischen Abgeordnetenhauses 1892/93, Anlagen II, S. 521; zitiert bei BOESLER, W., Ertragswert 1925, S. 91.

3) Vgl. beispielsweise NEUMARK, F., Grundsätze 1970, S. 137-139; HALLER, H., Gedanken 1978, S. 222-248; WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 179-182; HALLER, H., Die Steuern 1981, S. 358-362.

4) HALLER, H., Die Steuern 1981, S. 359, die Bedeutung des Freizeitnutzens hat HALLER in einer anderen Veröffentlichung eingeschränkt; vgl. HALLER, H., Gedanken 1978, S. 241-246.

eine gesonderte Besteuerung des Vermögens nicht begründbar ist, "wenn man steuerliche Leistungsfähigkeit in der Verwirklichung von Mittelerwerb sieht", sie ist nur sinnvoll, wenn "man steuerliche Leistungsfähigkeit in der Verwirklichung von Bedürfnisbefriedigung sieht."[1] Das bedeutet, daß eine besondere Besteuerung des Vermögens logisch nur in einem Steuersystem begründet werden kann, in dem die Besteuerung in erster Linie an die Einkommensverwendung anknüpft, dagegen nicht in einem Steuersystem, in dem durch eine Einkommen- und Erbschaftsteuer die Einkommenserzielung besteuert wird. Diese Schwierigkeiten in der Begründung der Vermögensteuer bestehen jedoch unabhängig davon, ob die Vermögensteuer das Vermögen an sich oder die aus dem Vermögen fließenden Erträge belasten will.

Neben der besonderen Leistungsfähigkeit des Vermögens werden zusätzlich veranlagungstechnische Aspekte der Vermögensteuer herangezogen. So soll die Vermögensteuer eine besondere Ergänzungsfunktion zur Einkommensteuer erfüllen, indem sie sicherstellt, daß die aus dem Vermögen fließenden Erträge mit einem höheren Steuersatz als dem Einkommensteuerspitzensatz belastet werden können. Die Vermögensteuer ist nach dieser Begründung notwendig, da der Einkommensteuerprogression Grenzen gesetzt sind. Zusätzlich soll die Vermögensteuer eine Kontroll- und Nachholfunktion ausüben, d.h. sie soll zur Aufdeckung nicht besteuerter Einkommensteile beitragen, beziehungsweise zu einer steuerlichen Mindestbelastung führen, wenn bestimmte Teile des Einkommens von der Einkommensteuer nicht erfaßt werden.[2] Die beiden letzten Punkte können nach Ansicht des Wissenschaftlichen Beirates aber allein eine Vermögensteuer nicht begründen.[3]

---

1) SCHNEIDER, D., Rechtfertigung 1979, S. 41. Zu den Schwierigkeiten bei der Begründung einer Vermögensteuer vgl. auch HORN, M., Vermögensteuer 1978, S. 56-57 und SCHNEIDER, D., Bezugsgrößen 1979, S. 27-49; HALLER, H., Die Steuern 1981, S. 358-363.

2) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten 1967, S. 58.

3) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten 1967, S. 58; HALLER, H., Gedanken 1978, S. 223 f.

Die Einschränkung ist angebracht, da beide Argumente nicht überzeugend sind.[1] Die Forderung nach einer zusätzlichen Belastung der Einkünfte aus Vermögensbesitz steht im Widerspruch zur Begründung der Vermögensteuer durch die besondere Leistungsfähigkeit des Vermögens.

Das Argument gilt außerdem nur dann, wenn das Gesamteinkommen so hoch ist, daß die Progressionszone der Einkommensteuer überschritten wird. Liegt das Einkommen innerhalb der Progressionszone, so führt die Vermögensteuer zu einer unberechtigten Mehrbelastung. Aus den Begründungen der Vermögensteuer wird deutlich, daß die Idee einer besonderen Einkunftskategorie "Einkünfte aus Vermögensbesitz", die einer besonderen (einkommen-) steuerlichen Belastung bedarf, auch bei der heute gültigen Vermögensteuer eine Rolle spielt. Dies hat zur Folge, daß sich eine einheitliche Begründung beziehungsweise Zielsetzung der Vermögensteuer nicht feststellen läßt, sondern daß Zielkonflikte zwischen den einzelnen Begründungen bestehen. So stellt auch WÖHE zurecht fest, "daß es weniger theoretische, sondern überwiegend praktische Gründe sind, die (im Rahmen von Steuerreformüberlegungen) für eine Beibehaltung der Vermögensteuer angeführt werden ..."[2]

Auch aus der Begründung des Gesetzgebers zum Vermögensteuergesetz läßt sich keine eindeutige Zielsetzung ableiten. In der Gesetzesbegründung wird zwar festgestellt, "daß das Vermögen an sich - unabhängig vom Arbeitseinkommen - bereits eine steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt, an die der Staat bei der Besteuerung anknüpft."[3] Worin die besondere Leistungsfähigkeit des Vermögens besteht, wird jedoch nicht geklärt. Da vom Gesetzgeber aber vorgesehen ist, daß die Vermögensteuer aus den Erträgen des Vermögens zu zahlen und eine Vermögensumverteilung durch die Vermögensteuer

---

1) Vgl. auch die Gegenüberstellung der Argumente für und gegen die Vermögensteuer bei TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 381 f.
2) WÖHE, G., Die Steuern 1983, S. 201.
3) Begründung zum Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Bundesrats-Drucksache 140/72, S. 51.

nicht vorgesehen ist,[1] ist zu vermuten, daß die Erträge des Vermögens ein Grund für die besondere Leistungsfähigkeit sind. Der grundlegende Dualismus in der Zielsetzung der Vermögensteuer ist jedoch nicht aufgehoben. Aufgrund der unterschiedlichen Begründungen der Vermögensteuer beziehungsweise der Unmöglichkeit einer logisch einwandfreien Begründung ist es nicht möglich, aus ihrer Zielsetzung direkt auf den bei der Vermögensbewertung anzuwendenden Wertmaßstab zu schließen oder einen eindeutig begründbaren Wertmaßstab festzulegen. Soll eine durch den Vermögensbestand gegebene Leistungsfähigkeit besteuert werden, so ist das gesamte Vermögen zu erfassen und grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Soll die Vermögensteuer dagegen als Ergänzung der Einkommensteuer dienen, so darf von der Zielsetzung her nur das ertragbringende Vermögen erfaßt und mit dem Ertragswert bewertet werden.

Aus der Tatsache, daß das geltende Vermögensteuergesetz das gesamte Vermögen der Besteuerung unterwirft, wird geschlossen, daß der Zweck der Vermögensteuer die Erfassung der durch das Vermögen gegebenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist. Dieser auf den ersten Blick eindeutige Schluß ist aber zu relativieren, wenn man berücksichtigt, daß auch im Preußischen Ergänzungsteuergesetz das gesamte, mit dem gemeinen Wert bewertete Vermögen der Vermögensteuer unterlag, obwohl bei diesem Gesetz die Ergänzungsfunktion zur Einkommensteuer eindeutig die Hauptzielsetzung war. Für die Rechtfertigung des anzuwenden Wertmaßstabes ist es deshalb entscheidend, welche der Zielsetzungen der Vermögensteuer dominiert und ob der Gesetzgeber aufgrund dieser Zielsetzung die unterschiedliche Ertragsfähigkeit der Vermögensarten bei der Festlegung des Bewertungsmaßstabes berücksichtigen kann oder berücksichtigen muß.

Obwohl sich eine eindeutige Zielsetzung der Vermögensteuer nicht feststellen läßt, wird überwiegend die Meinung vertreten, daß durch die gegenwärtige Vermögensteuer nicht eine besondere

---

1) Vgl. Begründung zum Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Bundesrats-Drucksache 140/72, S. 52.

Leistungsfähigkeit des Vermögens erfaßt, sondern die Erträge des Vermögens einer zusätzlichen Belastung unterworfen werden sollen. TIPKE stellt fest: "Vermögen-, Gewerbekapital- und Grundsteuer wollen die potentielle Ertragskraft von Vermögen besteuern."[1] Die Zielsetzung des Gesetzgebers für die Vermögensteuer besteht danach in erster Linie in der Ergänzungsfunktion zur Einkommensteuer. Aus dieser Auffassung folgt, daß der grundlegende Wertmaßstab nicht der gemeine Wert, sondern der Ertragswert ist. Nur für Wirtschaftsgüter, die überhaupt keinen Ertrag abwerfen, wird die Bewertung mit dem gemeinen Wert gefordert. Die Anwendung des Ertragswertes ist bei dieser Zielsetzung notwendig, da eine gleichmäßige Besteuerung nur erreicht wird, wenn die Erträge des Vermögens gleichmäßig belastet werden. Die Belastungswirkung der Vermögensteuer kann bei dieser Zielsetzung nur an den Erträgen des Vermögens und nicht am Wert des Vermögens gemessen werden.[2]

Allerdings löst die Aussage, daß die Vermögensteuer an den Sollertrag des Vermögens anknüpft, die Bewertungsfrage nicht eindeutig und verschleiert das Problem teilweise, denn sie läßt offen, was konkret unter Sollertrag zu verstehen ist. Sollertrag bedeutet zunächst, daß nicht der tatsächlich vom konkreten Vermögenseigentümer erzielte Ertrag, sondern ein durchschnittlich erzielbarer Ertrag zu berücksichtigen ist. Offen bleibt aber, ob der durchschnittliche Sollertrag der vom Steuerpflichtigen tatsächlich gewählten Anlageform oder der Sollertrag einer durchschnittlichen oder gar der optimalen Anlageform der Besteuerung zugrunde zu legen ist.

Ein Beispiel soll den Sachverhalt verdeutlichen. Ein Steuerpflichtiger hat für eine Million DM ein Gemälde erworben, das er ausschließlich privat verwendet. Sieht man von Preissteige-

---

1) TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 370, Hervorhebung im Original kursiv; gleicher Ansicht VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S.28-33 und KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 575-579. Auch SCHNEIDER interpretiert die gegenwärtige Vermögensteuer als Ergänzung zur Einkommensteuer und weist auf den Widerspruch zwischen Zielsetzung und Bewertung hin, vgl. SCHNEIDER, D., Unternehmensbesteuerung 1982, S. 207.

2) Vgl. dazu KLEEBERG, R., Belastungsvergleich 1971, S. 1315-1317; zu den Auswirkungen der Vermögensteuer bei unterschiedlichen Erträgen vgl. ROSE, G., Substanzbesteuerung 1975, S. 77-82.

rungen ab, so kann kein Wirtschaftssubjekt mit dem Gemälde einen Reinertrag erwirtschaften. Fordert man die Bewertung und Besteuerung nach dem gemeinen Wert, hier vereinfachend mit den Anschaffungskosten gleichgesetzt, während man ansonsten mit dem Sollertrag argumentiert, so bedeutet das, daß nicht die konkrete Anlageform, sondern der bei einer möglichen Alternativanlage der Geldsumme, beispielsweise am Kapitalmarkt, erzielbare Sollertrag besteuert wird. Gleichermaßen könnte man bei allen anderen Vermögensgegenständen, die keinen oder nur einen geringen Ertrag abwerfen, argumentieren, daß der Steuerpflichtige selbst schuld sei, wenn er eine Anlageform mit niedriger Rendite wähle und die Vermögensteuer deshalb an den erzielbaren Verkaufserlösen und nicht an den erzielbaren Erträgen anzuknüpfen habe.

Trotz dieser Unklarheiten in der Argumentation wird die Vermögensteuer eindeutig als Sollertragsteuer betrachtet und die Belastung ertragsloser Vermögensgegenstände als Ausnahme und nicht als Regel angesehen. "Mag die Vermögensteuer in Randbereichen auch ertragslose Vermögensgegenstände belasten - insbesondere Schmuck und Kunstwerke -, so wird dadurch ihr Charakter als Soll-Ertragsteuer nicht berührt, sondern allenfalls zu einer Belastung der im Vermögenswert liegenden potentiellen Ertragskraft modifiziert."[1)] Daraus folgt, daß bei der Bewertung grundsätzlich die Ertragsfähigkeit der einzelnen Vermögensarten berücksichtigt werden muß, wenn ein zutreffendes Bewertungsergebnis erzielt werden soll.

Die Orientierung an der Ertragsfähigkeit ist auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht überzeugend. Obwohl sich aus der Begründung der Vermögensteuer keine eindeutige Zielsetzung ableiten läßt, sprechen einige Gründe dafür, daß Belastungsziel der gegenwärtigen Vermögensteuer in erster Linie die Ertragsfähigkeit des Vermögens ist, die durch die aus dem Vermögen fließenden Erträge

1) KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 578; gleicher Ansicht VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 32 f.. In der juristischen Diskussion spielt die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes bei der Diskussion der substanzabhängigen Steuern eine Rolle, vgl. dazu FRIAUF, K.H., Substanzeingriff 1977, S. 62 f.

verkörpert wird. Zunächst geht der Gesetzgeber davon aus, daß die Vermögensteuer aus den laufenden Reinerträgen des Vermögens gezahlt werden soll. Dieses Ziel wird aber nur erreicht, wenn die tatsächliche Ertragsfähigkeit des Vermögens bei der Bewertung berücksichtigt wird. Geschieht dies nicht, so werden die Erträge des Vermögens sehr unterschiedlich mit substanzabhängigen Steuern belastet. So führt beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sofern die tatsächlichen Reinerträge zur Bewertung herangezogen werden, die gegenwärtige Gestaltung des Ertragswertes zu einer Belastung der Reinerträge mit Vermögensteuer in Höhe von 9 %.[1)] Unterstellt man, daß die effektive Rendite in der Land- und Forstwirtschaft im Durchschnitt 2 % beträgt, so würde der Ansatz des gemeinen Wertes zu einer Vermögensteuerbelastung von 25 % führen.[2)] Auch die Entwicklung des bei der Ermittlung des Ertragswertes anzusetzenden Kalkulationszinssatzes deutet darauf hin, daß die Erträge des Vermögens belastet werden sollen. Die Erhöhung des Kalkulationszinssatzes im Laufe der Entwicklung von 4 % auf rund 5,5 % wurde mit gestiegenen Renditen am Kapitalmarkt begründet. Daraus läßt sich indirekt schließen, daß der Gesetzgeber die am Kapitalmarkt erzielbare Verzinsung als normale Verzinsung der Vermögensgegenstände ansieht und die Höhe der Vermögensteuerbelastung an dieser Verzinsung ausrichtet. Das gelingt aber nur, wenn eine vom Durchschnitt abweichende Verzinsung bei der Bewertung des Vermögens berücksichtigt wird.

---

1) $\text{VSt-Belastung} = \frac{\text{VSt} = \text{Reinerträge} \cdot 18 \cdot 0{,}005}{\text{Reinerträge}} \cdot 100 = 9\ \%.$

SCHLÜTER hat 1973 den Einfluß steigender Verkehrswerte auf die Belastung mit substanzabhängigen Steuern anhand umfangreicher Berechnungen dargestellt. Er hat bei den damals noch geringeren Verkehrswerten eine teilweise hohe Belastung bei einer unterstellten Bewertung zum gemeinen Wert berechnet. Vgl. SCHLÜTER, R., Überlegungen 1973, S. 24-101. Er schließt aus seinen Berechnungen, daß der Verkehrswert nicht als Bemessungsgrundlage geeinet sei, da er zu einer derart hohen Steuerbelastung führen würde - unter Einschluß der Erbschaftsteuer -, daß die Betriebe zum Erliegen kämen, S. 74 f. Selbst wenn man diese Schlußfolgerung für übertrieben hält, so gilt doch, daß eine Bewertung mit dem gemeinen Wert zu einer sehr hohen Belastung der Reinerträge führt.

2) Ohne Berücksichtigung von Freibeträgen bei der Vermögensteuer. Zusätzlich ist die Nichtabzugsfähigkeit der Vermögensteuer und die Grundsteuer zu berücksichtigen, wenn man die Gesamtwirkung der substanzabhängigen Steuern erfassen will.

$$\text{VSt-Belastung} = \frac{\text{VSt= Gemeiner Wert} \cdot 0{,}005}{\text{Reinerträge} = \text{Gemeiner Wert} \cdot 0{,}02} \cdot 100 = 25\ \%.$$

Konsequent wäre es, wenn für die Bewertung aller Vermögensarten der Ertragswert angewendet würde. Die Heranziehung des gemeinen Wertes kann nur mit veranlagungstechnischen Vorteilen begründet werden, sie ist nur gerechtfertigt, wenn die Vermögensgegenstände in etwa die durchschnittliche Rendite erreichen.

Selbst wenn man unterstellt, daß der Gesetzgeber durch die Vermögensteuer sowohl eine durch das Vermögen verkörperte besondere Leistungsfähigkeit als auch die mit Hilfe des Vermögens erzielten Erträge besonders belasten will, also die Ergänzungsfunktion zur Einkommensteuer nicht als dominierendes Hauptziel betrachtet, ist es konsequent und notwendig, die unterschiedliche Ertragsfähigkeit der Vermögensgegenstände zu berücksichtigen. Dies ist insbesondere deshalb notwendig, weil die Vermögensgegenstände in den meisten Fällen nicht zum Verkauf, sondern zur langfristigen Nutzung bestimmt sind. Aus diesem Grunde ist es wenig überzeugend, wenn der Nutzen des Vermögensgegenstandes am potentiellen Verkaufserlös gemessen wird.[1] Da der Gesetzgeber von den Steuerpflichtigen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter nicht verlangen kann, rechtfertigen unterschiedliche Verkehrswerte bei gleichen Reinerträgen keine unterschiedliche Besteuerung.[2] Der Gesetzgeber muß bei der Besteuerung die tatsächlichen Verhältnisse und nicht nur irgendwelche realitätsfernen theoretischen Zusammenhänge beachten. Deshalb ist es notwendig und aus betriebswirtschaftlicher Sicht überzeugend, daß er bei der Vermögensbewertung die unterschiedliche Ertragsfähigkeit der einzelnen Vermögensarten berücksichtigt. Es ist TIPKE zuzustimmen, der feststellt: "Soweit gemeiner Wert und Ertragswert jedoch wesentlich voneinander abweichen, ist in der Anknüpfung an den Ertragswert nicht etwa (wegen Abweichung vom Prinzip der Bewertung des gemeinen Wertes, es muß als bloß technisches Prinzip verstanden werden) ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz zu erblicken ..., im Gegenteil: ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz läge vor, wenn trotz erheblicher

1) Vgl. VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 32 f.; KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 577-579 und MARK, A., Neubewertung 1984, S. 301.
2) Vgl. VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 32 f.; KIRCHHOF, P., Maßstäbe 1984, S. 577 f.

Abweichung vom Ertragswert vom gemeinen Wert ausgegangen würde. Da die Ertragskraft land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und Grundvermögens hinter der Ertragskraft von gewerblichem Vermögen zurückzubleiben pflegt, die Ertragswerte von den gemeinen Werten erheblich abweichen, ist es insoweit nicht nur zulässig, sondern geboten, Ertragswerte zu bestimmen, die hinter den gemeinen Werten zurückbleiben .... Nicht richtig ist es demnach, daß etwa Grundbesitz (§ 20 BewG), ganz gleich, ob zum landwirtschaftlichen, zum gewerblichen Betriebsvermögen oder zum Grundvermögen gehörig, gleichbehandelt werden müsse ...".[1)]

Nach dieser Auffassung stellt die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit dem Ertragswert keine Begünstigung dieses Sektors dar, sondern ist aus Gleichmäßigkeitsgründen zwingend geboten. Sie ist überzeugender als die mehr formale Argumentation der Anwendung eines einheitlichen Wertmaßstabes und stellt sicher, daß die Ertragsbelastung durch die Vermögensteuer bei allen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben tendenziell gleich ist und auch im Verhältnis zu den anderen Vermögensarten zu einer in etwa gleichhohen Belastung führt. Die Bewertung mit dem Ertragswert berücksichtigt die Verwendungsart des Vermögens, denn in der überwiegenden Zahl der landwirtschaftlichen Betriebe sind die Vermögensgegenstände und insbesondere die Grundstücke zur Ertragserzielung durch landwirtschaftliche Nutzung und nicht zur Veräußerung bestimmt. Da sich der Gesetzgeber bei der Festlegung der Steuergesetze an den tatsächlichen Gegebenheiten zu orientieren hat, darf die Tatsache, daß es aufgrund der geringen Reinerträge für einen Teil der Land- und Forstwirte bei ausschließlich ökonomischer Betrachtung günstiger wäre, ihren Betrieb aufzugeben und die Wirtschaftsgüter zu veräußern, nicht zu einer anderen Beurteilung, sprich der Anwendung des ge-

---

1) TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 370 f., Hervorhebungen durch den Verfasser. Ähnlich argumentiert RAUPACH in seiner Zusammenfassung der Ergebnisse einer Fachtagung. "Für die aus dem Ertrag zu entrichtende Vermögensteuer fragt sich, ob für Wirtschaftsgüter, die nicht zur Verwertung bestimmt sind, an Werte angeknüpft werden darf, die nur bei der Verwertung zu realisieren sind, insbesondere, wenn sie den Ertragswert übersteigen .... Die Frage aufwerfen, heißt sie m.E. zu verneinen." RAUPACH, A., Resümee 1984, S. 447.

meinen Wertes führen. Solange Wirtschaftsgüter im landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt werden, ist die Bewertung mit dem Ertragswert angemessen.

Problematisch ist die Berücksichtigung der Wertsteigerungen des Vermögens durch den Ertragswert. Sofern nur die Wertsteigerungen der Wirtschaftsgüter ausgenutzt werden, fordert TIPKE die Bewertung mit dem gemeinen Wert.[1)] Diese Auffassung ist nur zutreffend, wenn die Wirtschaftsgüter in überschaubarer Zukunft veräußert werden sollen. Sind Wirtschaftsgüter nicht zur Veräußerung bestimmt, so können die Wertsteigerungen, soweit sie nicht durch eine Erhöhung der laufenden Reinerträge verursacht sind, auch bei der Anwendung des Ertragswertes nicht berücksichtigt werden, wenn man die Vermögensteuerbelastung an den Reinerträgen mißt. Obwohl es durch die Nichterfassung der Wertsteigerungen zu Unterschieden zwischen Ertragswert und gemeinem Wert kommt, da der Ertragswert nur einen Teil des finanziellen Nutzens erfaßt, ist die Regelung konsequent, da bei Wirtschaftsgütern, die im Produktionsprozeß eingesetzt werden, die Erzielung laufender Erträge und nicht die Ausnutzung von Wertsteigerungen im Vordergrund steht.

Eine Steuerbegünstigung gegenüber den mit dem gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsgütern tritt nur dann nicht ein, wenn der Ertragswert so gestaltet ist, daß die Belastung der Erträge in etwa der der anderen Vermögensarten entspricht. Sofern - wie hier vorgeschlagen - als Belastungsmaßstab der Ertrag und nicht der Wert des Vermögens betrachtet wird, kommt es für die Beurteilung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht auf die Werthöhe des Vermögens, sondern auf die Belastungswirkung der Vermögensteuer an, die an den durchschnittlichen Reinerträgen zu messen ist.

Zusammenfassend ist festzustellen: Da das Vermögensteuergesetz keine eindeutige Zielsetzung enthält, ist es nicht möglich,

---

1) Vgl. TIPKE, K., Steuerrecht 1983, S. 371.

aus der Zielsetzung der Vermögensteuer den anzuwendenden Wertmaßstab eindeutig zu bestimmen. Die Begründungen der Vermögensteuer durch den Gesetzgeber und die Literatur enthalten sowohl Argumente, die die Anwendung des gemeinen Wertes rechtfertigen, als auch Argumente, die die Anwendung des Ertragswertes erforderlich machen. Die Gewichtung der einzelnen Argumente, die zur Auflösung des Konfliktes zwischen den verschiedenen Besteuerungszielen führen könnte, ist nicht eindeutig möglich. Dennoch ist die Verwendung des Ertragswertes bei der gegenwärtigen Vermögensteuer betriebswirtschaftlich überzeugender.[1] Nach der Konzeption des Gesetzgebers soll die Vermögensteuer aus dem Reinertrag der Wirtschaftsgüter gezahlt werden. Das bedeutet aber auch, daß eine in etwa gleichhohe Belastung der Reinerträge angestrebt wird. Dieses Ziel kann nur erreicht werden, wenn eine Bewertung mit dem Ertragswert erfolgt, da nicht nur zwischen den einzelnen Vermögensarten, sondern auch innerhalb der Vermögensarten kein einheitliches Verhältnis zwischen Reinerträgen und gemeinen Werten besteht.

Das Verhältnis zwischen dem gemeinen Wert und dem Ertragswert land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ist durch die regionale Differenzierung der Verkehrswerte sehr unterschiedlich. Der tatsächliche Ertragswert kann bei einem Betrieb 1/5, bei einam anderen dagegen 1/2 des Verkehrswertes betragen, wobei die Unterschiede ausschließlich durch die Lage des Betriebes bedingt sein können. Ähnliche Verhältnisse gelten für bebaute Grundstücke. So weist HÖLL darauf hin, daß Ende 1983 für Eigentumswohnungen in Frankfurt das 14 - 17fache, in Karlsruhe dagegen das 26fache der Jahresrohmiete gezahlt worden ist.[2] Die Anwendung des gemeinen Wertes hat zur Folge, daß innerhalb der Vermögensarten unterschiedliche Belastungen auftreten. Innerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens führt

---

1) Da die Vermögensteuer den Ertrag der Vermögensgegenstände belasten soll, hat das Bundesverfassungsgericht die Anwendung des Ertragswertes für zulässig gehalten, obwohl der Ertragswert in vielen Fällen niedriger ist als der gemeine Wert, vgl. Beschluß des BVerfG vom 10.02.1976, 1 BvL 8/73, BStBl II 1976, S. 311-318.

2) Vgl. HÖLL, K., Einheitsbewertung 1984, S. 260.

der Ertragswert zu einer gleichmäßigeren Besteuerung als die Anwendung des gemeinen Wertes.[1] Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber den anderen Vermögensarten ist durch die konkrete Gestaltung des Ertragswertes sicherzustellen. Auch der Wissenschaftliche Beirat begründet seine Forderung nach einer Ausdehnung des Anwendungsbereiches des Ertragswertes damit, daß dadurch nicht nur die Grundsätze der Bewertungstheorie besser eingehalten, sondern auch "die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in wesentlich höherem Grade sichergestellt werden (kann), als das bisher der Fall war."[2]

Die Anwendung des Ertragswertes setzt natürlich voraus, daß es gelingt, einen objektivierten Ertragswert zu ermitteln. Daher werden im folgenden die Probleme bei der Feststellung des Ertragswertes dargestellt, wobei zum Vergleich auch die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des gemeinen Wertes behandelt werden.

---

1) Die Aussage gilt auch für das Grund- und Betriebsvermögen.
2) WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT, Gutachten 1967, S. 64. Auch STRUNK hält den Ertragswert für den geeigneten Wertmaßstab, lehnt ihn aber aus verfahrenstechnischen Gründen ab, vgl. STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 137-142.

III. Probleme bei der Anwendung der Wertmaßstäbe

1. Die Bestimmung des Ertragswertes

a) Festlegung der Nutzungsdauer

Die Ermittlung des Ertragswertes ist mit Problemen verbunden. Das Grundproblem des Ertragswertes liegt darin, daß zu seiner Ermittlung die Nutzungsdauer, der Kalkulationszinssatz und die Reinerträge, also drei Größen, benötigt werden, die bei der Bestimmung des objektivierten steuerlichen Ertragswertes alle objektiviert werden müssen. Die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist zwar von subjektiven Einflüssen wie der Art der Nutzung und der tatsächlichen Inanspruchnahme abhängig. Dennoch lassen sich für die meisten Wirtschaftsgüter durchschnittliche und damit objektivierte Normalnutzungsdauern festlegen. Da einzelnen Wirtschaftsgütern nur in wenigen Fällen Erträge zugerechnet werden können, ist die Anwendung des Ertragswertes auf die Bewertung wirtschaftlicher Einheiten, vor allem auf die Bewertung land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Betriebe beschränkt. Bei der Festlegung ihrer Nutzungsdauer ist die Unterstellung einer unendlichen Nutzungsdauer zweckmäßig und auch theoretisch begründbar, da alle Aufwendungen zur Erhaltung der Ertragsquelle 'Betrieb' den Reinertrag mindern.[1] Diese Unterstellung trifft insbesondere bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu, da bei ihnen die bewirtschafteten Grundflächen, die eine wichtige Grundlage der

---

1) Tatsächlich haben gewerbliche Unternehmen keinesfalls eine unbegrenzte Lebensdauer, sie können ihre Struktur ändern, freiwillig oder durch Konkurs aufgelöst werden. Dennoch ist es bei der Bewertung sinnvoll, von einer unendlichen Lebensdauer der Unternehmung auszugehen. Dabei wird unterstellt, daß bei der Beendigung das ursprüngliche Kapital noch vorhanden ist. Diese Unterstellung trifft bei einer Auflösung durch Konkurs nicht zu, dieser Fall sollte aber als außergewöhnliches Ereignis die Festlegung der Nutzungsdauer, insbesondere in einem pauschalen steuerlichen Bewertungsverfahren nicht beeinflussen, vgl. dazu MELLEROWICZ, K., Unternehmung 1952, S. 95-98 und JAENSCH, G., Wert 1966, S. 32 f. Probleme der Substanzerhaltung werden hier nicht berücksichtigt. Zu den verschiedenen Formen der Kapital- und Substanzerhaltung vgl. WÖHE, G., Betriebswirtschaftslehre 1984, S. 1122-1132 und WÖHE, G., Bilanzierung 1984, S. 361-381.

Ertragserzielung bilden, keiner Wertminderung unterliegen.[1] Werden die Betriebe vom Inhaber tatsächlich nicht unendlich genutzt, sondern aufgelöst oder veräußert, so tritt an die Stelle der laufenden Reinerträge der Veräußerungspreis oder Liquidationserlös.

Gegen die Anwendung normierter Nutzungsdauern kann eingewendet werden, daß ein Steuerpflichtiger, der ein Wirtschaftsgut kürzer als die durchschnittliche Lebensdauer nutzt, mit einem zu hohen Ertragswert belastet, bei einer längeren Nutzungsdauer dagegen durch einen zu geringen Ertragswert begünstigt wird. Für wirtschaftliche Einheiten mit einer unendlichen Nutzungsdauer trifft dieses Argument nicht zu. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern gilt es nur dann, wenn bei der Bestimmung des Ertragswertes von den tatsächlichen und nicht von den durchschnittlichen Reinerträgen ausgegangen wird. Jedes Wirtschaftsgut verkörpert ein bestimmtes Ertragspotential, das, je nach Intensität der Nutzung, in einem unterschiedlich langen Zeitraum realisiert werden kann. Die absolute Höhe dieses Ertragspotentials ist zwar ebenfalls von subjektiven Kriterien abhängig und muß daher bei der Berechnung des Ertragswertes normiert werden. Wird von einem normierten Ertragspotential ausgegangen, so führt eine kürzere effektive Nutzungsdauer dazu, daß dieses Potential in einem kürzeren Zeitraum als dem bei der Berechnung des Ertragswertes unterstellten realisiert wird. Der tatsächliche und der normierte steuerliche Ertragswert unterscheiden sich dann nur durch die durch den früheren Anfall der Erträge bedingten Zinswirkungen.[2] Der frühere Anfall

---

1) So bereits JÜNGLING, H., Ertragswert 1935, S. 28 f. "Die steuerliche Methode der Ertragswertermittlung geht von einer "ewigen" Ertragsdauer aus, läßt also ein Risiko im Hinblick auf die Ertragsdauer außer Betracht. Bei land- und forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Ertragsobjekten mit ihrem relativ hohen Grad der Ertragsfundierung ist das, da ja die Aufwendungen zur Erhaltung dieser "ewigen" Ertragsquellen bei der Feststellung des nachhaltigen Ertrages berücksichtigt werden, im allgemeinen berechtigt."

2) Tatsächlicher und normierter steuerlicher Ertragswert unterscheiden sich natürlich auch dann, wenn die tatsächlichen und objektivierten Erträge nicht übereinstimmen. Hierbei handelt es sich aber um ein Problem, das bei der Ermittlung der Erträge und nicht bei der Festlegung der Nutzungsdauer zu lösen ist.

der Erträge führt dann aber nicht zu einer Benachteiligung, sondern zu einem Vorteil des Steuerpflichtigen, da in diesem Falle der tatsächliche über dem steuerlichen Ertragswert liegt. Bei einer längeren Nutzungsdauer gilt das umgekehrte. Außerdem ist zu beachten, daß die Abweichungen relativ gering sind und bei jedem steuerlichen Bewertungsverfahren, das mit Durchschnittswerten arbeitet, die tatsächlichen Verhältnisse von der Norm abweichen können.

Die Festlegung einer objektiven Nutzungsdauer für Betriebe ist daher ohne Schwierigkeiten möglich, eine Größe des Ertragswertes läßt sich einfach objektivieren. Aber auch für abnutzbare Wirtschaftsgüter, beispielsweise Gebäude, lassen sich durchschnittliche Nutzungsdauern einfach und praktikabel festlegen.

b) Bestimmung des Kalkulationszinssatzes

Bei betriebswirtschaftlichen Entscheidungen auf der Basis des Ertragswertes ist zu dessen Berechnung als Kalkulationszinssatz die Rendite der bestmöglichen Alternativanlage des Entscheidungsträgers anzusetzen.[1] Ein objektiviertes steuerliches Ertragswertverfahren kann dagegen nicht mit den subjektiven Kalkulationszinssätzen der einzelnen Steuerpflichtigen, die bei einer Massenbewertung praktisch zudem kaum ermittelbar sind, sondern nur mit einem vom Gesetzgeber festgelegten einheitlichen Kalkulationszinssatz arbeiten. Es liegt geradezu im Wesen eines objektivierten Bewertungsverfahrens, daß nur eine durchschnittliche Verzinsung angesetzt werden kann. Die teilweise vertretene Auffassung, daß derjenige, der eine höhere als die im normierten Kalkulationszinssatz ausgedrückte Alternativrendite erwirtschaften kann, steuerlich benachteiligt und derjenige, der nur eine geringere Alternativrendite erzielen kann, steuerlich begünstigt wird, trifft nur zu, wenn das Bewertungsziel der gemeine Wert ist.[2] Der Ertragswert soll aber gerade die unterschiedliche Ertragsfähigkeit einzelner Vermögensarten

1) Vgl. bspw. BALLWIESER, W., Kalkulationszinssatz 1983, S. 97-114; MOXTER, A., Unternehmensbewertung 1983, S. 146-154.
2) Vgl. bspw. WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 697-699; GUTTE, W., Bewertung 1981, S. 87.

berücksichtigen. Dies gelingt nur, wenn ein einheitlicher Kalkulationszinssatz angesetzt wird. Selbst wenn der gemeine Wert als Bewertungsziel angestrebt wird, kann nur mit einem normierten Kalkulationszinssatz gearbeitet werden.[1] Es sind dann zwar Abweichungen zwischen steuerlichem und subjektivem Ertragswert möglich, derartige Abweichungen treten aber bei jedem Bewertungsverfahren, das auf objektivierten Größen beruht und mit Durchschnittswerten arbeitet, auf.

Die Festlegung des Kalkulationszinssatzes ist unproblematisch, wenn alle Wirtschaftsgüter unabhängig von der Höhe ihres gemeinen Wertes mit dem Ertragswert bewertet werden. Die vom Gesetzgeber gewünschte Steuerbelastung - gemessen am Ertrag - hängt von der Höhe des Kalkulationszinssatzes und des Steuersatzes ab. Die gewünschte Steuerbelastung kann durch beliebige Kombinationen der beiden Größen erreicht werden.

Beispiel: Bei einem Kalkulationszinssatz von 10 % und einem Vermögensteuersatz von 1 % beträgt die Belastung der Reinerträge mit Vermögensteuer 10 %. Die gleiche Belastung ergibt sich, wenn der Kalkulationszinssatz 5 % und der Vermögensteuersatz 0,5 % beträgt. Bei einem gegebenen Steuersatz richtet sich die Höhe des Kalkulationszinssatzes nach der gewünschten Steuerbelastung.

Probleme bereitet die Fixierung des Kalkulationszinssatzes, wenn einzelne Vermögensarten mit dem gemeinen Wert, andere dagegen mit dem Ertragswert bewertet werden sollen. Bei dieser Art der Bewertung wird unterstellt, daß bei den mit dem gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsgütern der gemeine Wert in etwa gleich dem Ertragswert ist. Soll die Vermögensteuerbelastung der mit dem Ertragswert bewerteten Güter - gemessen am Ertrag - gleich hoch wie die Belastung der mit dem gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsgüter sein, dann kann nur die durchschnittliche Rendite der mit dem gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsgüter die Höhe des Kalkulationszinssatzes bestimmen.

---

1) Zur Bedeutung des Kalkulationszinssatzes für einen objektiven Unternehmenswert vgl. bspw. BARTKE, G., Vermögenswert 1960, S. 622-625.

Beispiel: Der Kapitalmarktzinssatz für Anleihen beträgt 5 %. Werden keine Zinsänderungen erwartet, dann entspricht ein Nennwert von 100 DM in etwa dem durch den Ertragswert bestimmten Kurswert.

Bei einem Vermögensteuersatz von 0,5 % beträgt die Belastung der jährlichen Reinerträge durch die Vermögensteuer 10 %. Wird bei den anderen Vermögensarten der Ertragswert angesetzt, so kann die gleiche Vermögensteuerbelastung nur erreicht werden, wenn diese Wirtschaftsgüter mit dem 20fachen ihrer Reinerträge bewertet werden, also ein Kalkulationszinssatz von 5 % angesetzt wird.[1)]

Werden einige Vermögensarten mit dem gemeinen Wert, andere dagegen mit dem Ertragswert bewertet, dann führt der Ansatz eines Kalkulationszinssatzes, der unter der Durchschnittsrendite der mit dem gemeinen Wert bewerteten Vermögensarten liegt, und sich beispielsweise an der objektspezifischen Rendite der Vermögensart orientiert, dazu, daß die substanzsteuerliche Belastung der tatsächlich erzielten Reinerträge dieser Wirtschaftsgüter höher ist als bei den mit dem gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsgütern.

Die unterschiedlich hohen Renditen einzelner Vermögensarten lassen sich durch das unterschiedliche Risiko und die unterschiedliche Inflationsgefährdung der Wirtschaftsgüter erklären. Daher ist zu klären, ob derartige Einflüsse bei der Festlegung des Kalkulationszinssatzes berücksichtigt werden müssen. Ein Abschlag vom Kalkulationszinssatz für die besondere Sicherheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens läßt sich nur schwer begründen, da auch die am Kapitalmarkt erzielbaren Erträge sicher sind.[2)] Die Höhe eines solchen Abschlages wäre zudem kaum quantifizierbar. Die Nachhaltigkeit der Erträge läßt sich durch in kurzen Abständen durchgeführte Hauptfeststellungen

---

1) Größere Schwierigkeiten treten bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern mit begrenzter Nutzungsdauer auf. Für diese Wirtschaftsgüter müssen unter Berücksichtigung ihrer Restnutzungsdauer und des Kalkulationszinssatzes spezielle Multiplikatoren bestimmt werden.

2) Zur Bestimmung des Kalkulationszinssatzes bei sicheren und unsicheren Erträgen vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 36-42.

besser erfassen als durch irgendwelche globalen Zu- oder Abschläge vom Kalkulationszinsfuß.

Ob ein Abschlag aufgrund einer inflationären Entwicklung notwendig ist, hängt von der Art der Ertragsermittlung ab. Werden die zukünftig erzielbaren Erträge geschätzt und dabei ihre inflationsbedingte Steigerung erfaßt, so ist kein Abschlag möglich.[1] Wird dagegen aufgrund der Einfachheit der Ertragsermittlung von Vergangenheitserträgen ausgegangen, so ist der Kalkulationszinssatz um die erwartete Inflationsrate zu kürzen, sofern zu erwarten ist, daß die Reinerträge in Höhe der Inflationsrate steigen. Die Höhe der Kürzung läßt sich nur durch Schätzung ermitteln.

Ein Abschlag vom Kalkulationszinsfuß könnte ferner damit begründet werden, daß Wertsteigerungen auftreten, die bei der Ermittlung der Reinerträge nicht berücksichtigt werden. Unterstellt man aber eine unendliche Nutzungsdauer des Bewertungsobjektes, so beeinflussen nur die laufenden Reinerträge den Ertragswert, ein Abschlag vom Kalkulationszinsfuß ist nicht möglich. Die Unterschiede zwischen Ertragswert und Verkehrswert land- und forstwirtschaftlicher Betriebe beruhen zum Teil gerade darauf, daß der Veräußerungswert der Grundstücke schneller gestiegen ist als der Wert der bei landwirtschaftlicher Nutzung erzielbaren Erträge. Die Berücksichtigung der Wertsteigerungen durch den Ansatz eines geringeren Kalkulationszinsfußes oder in den jährlichen Erträgen führt gerade wieder zum gemeinen Wert.

Bei der Festlegung des Kalkulationszinssatzes in einem gemischten Bewertungssystem, in dem sowohl der Ertragswert als auch der gemeine Wert angewendet werden, muß von der durchschnittlichen Rendite der mit dem gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsgüter ausgegangen werden. In der Regel ist das die am Kapitalmarkt erzielbare Verzinsung. Eine Korrektur dieser Rendite ist nur möglich, wenn zwischen der in dieser Rendite

---

1) Zur Berücksichtigung der Inflation in Ertragswertberechnungen vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 64-72 und MOXTER, A., Unternehmensbewertung 1983, S. 185-200.

enthaltenen Inflationsrate und der inflationsbedingten Erhöhung der Reinerträge Unterschiede bestehen. Das bedeutet, daß auch die Festlegung eines normierten Kalkulationszinssatzes ohne größere Probleme möglich ist.

c) Die Ermittlung der Reinerträge

Bei der Bestimmung des Ertragswertes müssen der Bewertung schließlich objektivierte, oder, wie es das Bewertungsgesetz formuliert, "bei ordnungsmäßiger und schuldenfreier Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften gemeinhin und nachhaltig erzielbare"[1] Soll-Reinerträge zugrunde gelegt werden. Bei der Ermittlung dieser objektivierten Reinerträge treten zwei schwerwiegende Probleme auf. Zum einen ist der tatsächlich erzielte Reinertrag eine subjektive Größe, die vom Verwendungszweck des Wirtschaftsgutes und den Fähigkeiten des jeweiligen Benutzers beeinflußt wird. Bei Betrieben ist insbesondere der durch die Person des Betriebsinhabers oder Betriebsleiters verursachte Einfluß auf den Ertrag von Bedeutung. Da es keine Methoden gibt, den genauen Einfluß des Betriebsleiters auf den Ertrag festzustellen, ist es unmöglich, aus den tatsächlichen Erträgen des Betriebes einen eindeutig objektivierten Reinertrag abzuleiten. Somit bleibt zur Ermittlung der Reinerträge nur der Weg der Schätzung, bei der ein durchschnittlich befähigter Betriebsleiter unterstellt wird. Die Diskussion um objektive Unternehmenswerte hat jedoch gezeigt, daß ein solcher objektivierter Ertrag nicht eindeutig und nachprüfbar feststellbar ist.[2] Auch der Weg, als objektivierte Reinerträge die durchschnittlichen Reinerträge einer größeren Anzahl von Betrieben festzusetzen, wobei durch die Durchschnittsbildung der Einfluß besonders qualifizierter beziehungsweise unterqualifizierter Betriebsleiter ausgeschaltet werden soll, führt

1) § 36 Abs. 2 BewG.
2) MOXTER weist darauf hin, daß die Ertragsobjektivierung einen großen Ermessensspielraum eröffnet und man daher bei einer objektivierten Ertragsberechnung besser von den vom Betriebsinhaber tatsächlich erzielten Erträgen ausgeht, vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 35. Bei einer Sollertragsteuer darf von der Zielsetzung her der tatsächlich erwirtschaftete Reinertrag nicht angesetzt werden. Die Anküpfung an die tatsächlichen Erträge wäre aber sowohl aufgrund der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit als auch aus Praktikabilitätsgesichtspunkten zweckmäßiger.

nicht zum erwünschten Ziel. Die Ertragsfähigkeit von Betrieben ist nicht nur von den Fähigkeiten der Unternehmensleitung, sondern entscheidend auch von einer Anzahl weiterer Faktoren, beispielsweise den vorhandenen Produktionsfaktoren, den Marktverhältnissen und dem Wirtschaftszweig abhängig.[1] Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben kommen die Qualität des Bodens, das Klima und der Witterungsverlauf hinzu. Eine Ausschaltung des Betriebsleitereinflusses auf die Erträge ließe sich nur erreichen, wenn die Vergleichsbetriebe in Bezug auf alle anderen ertragsbeeinflussenden Faktoren gleich wären. Dies ist in der Realität jedoch nicht der Fall, es dürfte bereits Schwierigkeiten bereiten, zwei in allen Merkmalen gleichartige Betriebe zu finden.

Zum anderen ist von den erzielbaren, d.h. den zukünftigen Reinerträgen auszugehen. Dies bedeutet, daß bei der Schätzung die Unsicherheiten der zukünftigen Ertragsentwicklung berücksichtigt werden müssen, ebenso wie Veränderungen in der Zusammensetzung der Wirtschaftseinheit, die den Ertrag beeinflussen. Eindeutige Methoden zur Berücksichtigung der Unsicherheit existieren nicht, so daß auch hier nur mit groben Schätzwerten gearbeitet werden kann beziehungsweise von den Ergebnissen der Vergangenheit ausgegangen werden muß. Besonders gravierend sind die Auswirkungen dieser Unsicherheiten, wenn die Bewertung nur in größeren Zeitabständen erfolgt, da sich die Ertragsfähigkeit und die Zusammensetzung der wirtschaftlichen Einheit 'Betrieb' im Zeitablauf immer ändern kann. Aus diesen Problemen folgt, daß eine eindeutige und damit gleichmäßige Feststellung der objektivierten Reinerträge nicht möglich ist, sondern daß sie nur in einem groben Verfahren geschätzt werden können. Die große Schwierigkeit des Ertragswertes liegt also in der Ermittlung der objektivierten Reinerträge, während die Nutzungsdauer und der Kalkulationszinsfuß einfacher festzulegen sind. Ob das bei der Bewertung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe angewandte Ertragswertverfahren auch in Zukunft beibehalten werden kann, hängt entscheidend davon ab, ob das bei der Ein-

---

1) Vgl. SIEBEN, G., COENENBERG, A.G., Unternehmungsbewertung 1976, Sp. 4066.

heitsbewertung 1964 angewandte Verfahren zur Schätzung der Reinerträge zu brauchbaren Ergebnissen führt oder ob es ein alternatives Schätzverfahren gibt, das diese Ergebnisse liefern kann. Diese Frage wird unten bei der Darstellung des Bewertungsverfahrens diskutiert.[1)]

Bei der Anwendung des Ertragswertes tritt eine weitere Schwierigkeit auf. Einerseits gibt es Vermögensgegenstände, die keinen in Geld meßbaren Ertrag erzielen, beispielsweise Kunstgegenstände und Schmuck. Für ihre Bewertung wird der Ertragswert abgelehnt, da der Nutzen, den diese Güter ihrem Besitzer spenden, nicht in Geld meßbar ist.[2)] Andererseits können auch Wirtschaftsgüter, die prinzipiell zur Erzielung eines Ertrages geeignet sind, also beispielsweise Betriebe, vorübergehend oder über einen längeren Zeitraum keinen Reinertrag erzielen. Dafür können wiederum verschiedene Gründe maßgebend sein. Einerseits kann die wirtschaftliche Situation einer Branche oder Region zur Ertragslosigkeit der Betriebe führen, andererseits kann die Ertragslosigkeit durch mangelnde Qualifikation des Betriebsinhabers verursacht werden. Wie sich die Ertragslosigkeit auf den Ertragswert auswirkt, hängt von der Art der Ermittlung der objektivierten Reinerträge ab. Diese können, wie oben gezeigt wurde, aus den tatsächlichen Erträgen eines Betriebes abgeleitet oder als Durchschnittswerte geschätzt werden. Bei anhaltender Ertragslosigkeit eines Wirtschaftszweiges dürften beide Wege für den einzelnen Betrieb zu Reinerträgen von Null führen. Daraus folgt, daß dem Betrieb steuerlich kein Wert mehr zugeordnet wird. Sofern ein Teil der Betriebe noch Erträge erwirtschaftet, wird bei der Anknüpfung an die tatsächlichen Erträge nur diesen Betrieben, beim Ansatz von Durchschnittserträgen allen Betrieben ein Ertragswert zugeordnet.

Liegt der Grund für die Ertragslosigkeit in der Person des Betriebsleiters, so wird bei der Ermittlung der objektivierten Reinerträge aus den tatsächlichen Erträgen der Ertragswert

---

1) Vgl. S. 223-306.
2) Eine Ausnahme bilden beim Verkauf erzielbare Veräußerungsgewinne, deren Höhe jedoch meist nicht geschätzt werden kann.

Null. Dieses Ergebnis ist nicht begründbar, da der Betrieb bei einem anderen Inhaber durchaus Erträge abwerfen könnte und folglich für einen Erwerber auch unter Ertragsgesichtspunkten einen Wert hat. Im Rahmen eines pauschalierten steuerlichen Bewertungsverfahrens muß, sofern aus Gründen der Praktikabilität an die tatsächlich erzielten Reinerträge angeknüpft wird, ein solches unzutreffendes Ergebnis im Einzelfall in Kauf genommen werden, zumal davon auszugehen ist, daß ein Betriebsinhaber versuchen wird, möglichst hohe Erträge zu erwirtschaften. Wird dagegen ein durchschnittlich erzielbarer Reinertrag angesetzt, so ist der Ertragswert trotz tatsächlicher Ertragslosigkeit positiv. Damit wird ein zutreffendes Ergebnis erzielt, da der Betrieb für einen Käufer einen Wert hat.

2. Die Bestimmung des gemeinen Wertes von Grundstücken

a) Direkte Wertermittlung

Obwohl von der Zielsetzung der Vermögensteuer her der Ertragswert als geeignetster Wertmaßstab angesehen wird, werden auch die Probleme, die die Anwendung des gemeinen Wertes für die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens verursacht, behandelt, da die Ablehnung des Ertragswertes teilweise mit den Schwierigkeiten bei seiner Ermittlung begründet wird.[1)]

Der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes kann auf zwei Wegen ermittelt werden. Er kann, sofern das Wirtschaftsgut selbst oder ein vergleichbares Gut Gegenstand des Rechtsverkehrs war, direkt aus den Preisen der am Markt gehandelten Güter abgeleitet werden. Ist das zu bewertende Wirtschaftsgut selbst nicht am Markt gehandelt worden, so besteht die Möglichkeit, den gemeinen Wert der zu bewertenden Wirtschaftsgüter aus den Preisen vergleichbarer Güter abzuleiten. Dieses Verfahren wird als indirekte Wertermittlung bezeichnet. Ist die Ableitung des gemeinen Wertes aus den Preisen am Markt gehandelter Wirtschaftsgüter möglich, so stellt dieser Weg die beste Methode

1) Vgl. bspw. WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 698 f.; STRUNK, U., Einheitsbewertung 1982, S. 139.

zur Bestimmung des gemeinen Wertes dar. Von dieser Auffassung geht auch die Rechtsprechung aus, die feststellt, daß ein aus dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr stammender Kaufpreis, der für das betreffende Wirtschaftsgut oder für ein gleiches oder ähnliches Gut erzielt worden ist, den besten Maßstab für die Ermittlung des gemeinen Wertes bietet.[1)]

Der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes wird normalerweise mit seinem Marktpreis gleichgesetzt. Damit die Übereinstimmung gegeben ist, muß das zu bewertende Wirtschaftsgut am Markt gehandelt worden sein. Doch selbst unter dieser Voraussetzung kann der gemeine Wert nicht immer mit dem tatsächlich für das Wirtschaftsgut erzielten Preis gleichgesetzt werden. Damit Identität von gemeinem Wert und Marktpreis besteht, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

(1) Die Veräußerung muß in engem zeitlichen Abstand vom Bewertungsstichtag stattgefunden haben.

(2) Der Verkauf des Wirtschaftsgutes muß im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erfolgt sein.

(3) Der Preis darf nicht durch persönliche oder außergewöhnliche Umstände beeinflußt worden sein.

Die drei Voraussetzungen gelten unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut selbst veräußert und der gemeine Wert aus seinem Preis abgeleitet worden ist oder ob er aus den Verkaufspreisen anderer vergleichbarer Wirtschaftsgüter bestimmt wird. Ist eine der Voraussetzungen nicht gegeben, so muß ihr Einfluß auf den Marktpreis eliminiert werden, damit man zum gemeinen Wert gelangt.

Diese Preiskorrektur kann jedoch mit erheblichen Problemen verbunden sein. Zur Frage, wie lange der Veräußerungszeitpunkt eines Wirtschaftsgutes vor dem Bewertungsstichtag liegen darf,

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 26.09.1980, III R 21/78, BStBl II 1981, S. 153-155.

damit der erzielte Verkaufspreis zur Ermittlung des gemeinen Wertes herangezogen werden kann, hat sich die Rechtsprechung lange Zeit nicht konkret geäußert. Der BFH hat in letzter Zeit jedoch festgelegt, daß der Veräußerungszeitpunkt bei der Grundstücksbewertung nicht wesentlich mehr als ein Jahr vor dem Bewertungsstichtag liegen darf.[1] Berücksichtigt man die erheblichen jährlichen Preisänderungen auf dem Grundstücksmarkt, so erscheint diese enge zeitliche Grenze zweckmäßig, da bei längeren Zeitabständen Werte angesetzt würden, die mit dem substanzsteuerlichen Prinzip der Stichtagsbewertung nicht zu vereinbaren wären.[2]

Die enge zeitliche Grenze hat jedoch zur Folge, daß dieses Wertermittlungsverfahren bei der Grundstücksbewertung kaum angewendet werden kann. Nach den statistischen Angaben zeigt der Umfang der gehandelten landwirtschaftlichen Grundstücksflächen zwar leicht steigende Tendenz, doch sind auch im Jahr 1982, in dem die bisher größte Fläche gehandelt wurde, nur insgesamt 36.309 Hektar veräußert worden. Bezogen auf die gesamte landwirtschaftlich genutzte Fläche von rund 12,7 Millionen Hektar sind dies nur knapp 0,3 % der Gesamtfläche, also nur ein minimaler Bruchteil.[3] Die große Masse aller Grundstücke wird nur in langen Zeitabständen veräußert. Dies bedeutet, daß für diese Grundstücke keine aktuellen Verkaufspreise zur Ermittlung des gemeinen Wertes vorliegen. Da auf dem Grundstücksmarkt in fast jedem Jahr erhebliche Preisänderungen auftreten, sind die historischen Anschaffungskosten selbst dann nicht zur Bestimmung des gemeinen Wertes geeignet, wenn der Anschaffungszeitpunkt nur wenige Jahre vor dem Bewertungsstichtag liegt.

Da die gehandelten Flächen in Relation zur Gesamtfläche sehr gering sind, stellt sich die Frage, ob die Grundstücksveräuße-

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 26.09.1980, III R 21/78, BStBl II 1981, S. 154.
2) Zu den jährlichen Preisänderungen landwirtschaftlicher Grundstücke vgl. die Tabelle auf S.169 dieser Arbeit.
3) Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Kaufwerte 1983, S. 871 f. Bei der berücksichtigten Fläche handelt es sich um die tatsächlich bewirtschaftete und nicht um die bewirtschaftbare Fläche.

rungen überhaupt im Rahmen eines gewöhnlichen Geschäftsverkehrs erfolgen. Zu dieser Frage hat die Rechtsprechung mehrfach Stellung genommen. Nach ihrer Auffassung ist der gewöhnliche Geschäftsverkehr durch den Handel gekennzeichnet, "der sich nach den marktwirtschaftlichen Grundsätzen von Angebot und Nachfrage vollzieht und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist."[1] Diese Umschreibung ist aber nicht sehr aussagekräftig. Ihr kann lediglich entnommen werden, daß das Handeln freiwillig erfolgen muß und in einer Zwangslage getätigte Geschäfte nicht zum gewöhnlichen Geschäftsverkehr zählen. Der Hinweis auf Angebot und Nachfrage ist ohne Aussagewert, da ohne Angebot und/oder Nachfrage überhaupt keine Abschlüsse erfolgen. In welcher Form sich Angebot und Nachfrage zusammensetzen müssen, d.h. ob vollkommene Konkurrenz für einen gewöhnlichen Geschäftsverkehr notwendig ist oder ob auch oligopolistisch oder monopolistisch geprägte Märkte die Voraussetzungen erfüllen, ist nicht erkennbar.[2] Der Kreis des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs wird aber sehr weit gezogen. Die Voraussetzungen sind sowohl an Börsen als auch auf sehr engen Märkten gegeben, bei denen nur wenige Marktpartner die Preisbildung beeinflussen, beispielsweise bei Märkten für seltene Kunstgegenstände.[3] Lediglich bei echten Monopolen wird ein gewöhnlicher Geschäftsverkehr verneint. Dies bedeutet, daß nach der Auffassung der Rechtsprechung und auch der Literatur[4] der enge Markt für landwirtschaftliche Grundstücke die Voraussetzungen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs erfüllt.

Ob auf dem Markt für landwirtschaftliche Grundstücke ein gewöhnlicher Geschäftsverkehr stattfindet, muß m.E. bezweifelt

---

1) BFH-Urteil vom 28.11.1980 III R 86/78, BStBL II 1981, S. 355; vgl. auch BFH-Urteil vom 23.02.1979, III R 44/77, BStBl II 1979, S. 619 mit Hinweisen auf frühere Rechtsprechung.
2) Zur Klassifizierung der einzelnen Marktformen vgl. TIETZ, B., Marketing II 1975, S. 397-445; WÖHE, G., Betriebswirtschaftslehre 1984, S. 556-558.
3) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 13 zu § 9 BewG.
4) Vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 87.

werden. Sofern landwirtschaftliche Einzelgrundstücke und nicht ganze Betriebe[1] veräußert werden, ist der Kreis der potentiellen Nachfrager von vorneherein auf wenige Personen begrenzt. Als Nachfrager kommen nur Landwirte[2] in der näheren Umgebung, d.h. Landwirte der Gemeinde oder eventuell angrenzender Gemeinden in Frage, da bei größeren Entfernungen vom Hof des potentiellen Nachfragers die Bearbeitungskosten steigen, so daß räumlich entfernte Landwirte nur geringere Preise zahlen können und damit als echte Nachfrager ausscheiden. Ob die potentiellen Nachfrager tatsächlich auch als echte Nachfrager auftreten, läßt sich allgemeingültig nicht festlegen, es muß aber bezweifelt werden, daß alle Landwirte als Bodennachfrager auftreten. Ähnliche Beschränkungen treten auf der Angebotsseite auf. Dies bedeutet aber, daß die Märkte für landwirtschaftliche Grundstücke in der Regel sehr stark oligopolistisch oder monopolistisch geprägt sind, d.h. einem oder wenigen Anbietern stehen ein oder wenige Nachfrager gegenüber. Ob unter diesen Umständen ein gewöhnlicher Geschäftsverkehr zustandekommt, dürfte höchst fraglich sein. Die gezahlten Preise sind auf jeden Fall durch subjektive Faktoren beeinflußt, so daß häufig "Zufallspreise" zustandekommen. Sofern Nichtlandwirte als Nachfrager nach landwirtschaftlichen Einzelgrundstücken auftreten, ist von vorneherein zu vermuten, daß außergewöhnliche Verhältnisse vorliegen.

---

1) Die Fälle, in denen ganze Betriebe veräußert werden, sind sehr selten. Außerdem können die Preise derartiger Veräußerungen für die Bestimmung des Wertes anderer landwirtschaftlicher Grundstücke nicht verwendet werden, da im Gesamtkaufpreis ein Entgelt für Gebäude und Inventar enthalten ist und dieser Entgeltanteil in der Regel nicht bekannt ist. So wurden beispielsweise in Baden-Württemberg 1981 zwei Flächen, d.h. Betriebe, mit Gebäuden und Inventar und zwei Flächen mit Gebäuden, aber ohne Inventar veräußert. 1982 sind fünf Flächen mit Gebäuden und Inventar veräußert worden. Da deren Gesamtfläche aber nur rund 12 Hektar betrug, kann es sich um keine echten Betriebsveräußerungen gehandelt haben. Vgl. Statistisches Landesamt Baden-Württemberg (Hrsg.), Land- und Forstwirtschaft 1982, S. 109. Auch in den Jahren zuvor lagen ähnliche Verhältnisse vor.

2) Betrachtet werden nur solche Flächen, die auch nach der Veräußerung noch landwirtschaftlich genutzt werden. Auch hier können Nichtlandwirte als Bodennachfrager auftreten, doch werden diese Fälle selten sein, zumal die Veräußerung landwirtschaftlicher Grundstücke an Nichtlandwirte unter bestimmten Voraussetzungen untersagt werden kann und in der Praxis auch untersagt wird.

In engem Zusammenhang mit dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr steht die Beeinflussung des Marktgeschehens und der Marktpreise durch persönliche Verhältnisse. Ihre Berücksichtigung ist jedoch mit erheblichen Problemen verbunden. Schwierigkeiten bereitet bereits die Feststellung, welche konkreten Umstände persönlicher oder außergewöhnlicher Art sind und ob, falls derartige Umstände im konkreten Einzelfall vorlagen, sie den erzielten Preis auch tatsächlich beeinflußt haben.

Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse können insbesondere dann vorliegen, wenn[1)]

(1) der Käufer ein außerordentliches Interesse am Erwerb des Wirtschaftsgutes hat, z.B. beim Erwerb eines Grundstücks zur Flächenarrondierung;

(2) die Veräußerung im Wege oder zum Zwecke der Erbauseinandersetzung erfolgt;

(3) besondere Bindungen, z.B. verwandtschaftlicher oder wirtschaftlicher Art, zwischen den Vertragsparteien bestehen;

(4) der Wert der Wirtschaftsgüter durch Rechte oder Belastungen beeinflußt wird;

(5) eine Vertragspartei zu einem schnellen Vertragsabschluß gezwungen ist;

(6) die Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Wege der Zwangsversteigerung erfolgt.

Noch schwieriger ist festzustellen, in welcher Höhe diese Faktoren den erzielten Preis beeinflußt haben. Existiert für das entsprechende Wirtschaftsgut ein Markt, auf dem sich die Preise in etwa nach der Idealvorstellung des vollkommenen Marktes bilden, so kann zur Bewertung der Marktpreis herangezogen werden.

---

1) Vgl. § 4 der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken in der Fassung vom 15.08.1972, BGBl I 1972, S. 1417 ff.; RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 12-27 zu § 9 BewG.

Tatsächlich gezahlte Preise, die vom Marktpreis abweichen, führen dann zur Vermutung, daß sie durch außergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse beeinflußt worden sind und deshalb bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden können. Marktverhältnisse, die dem Ideal des vollkommenen Marktes in etwa entsprechen, liegen in der Praxis nur in wenigen Fällen, beispielsweise an Börsen, vor. Dies bedeutet aber, daß in allen anderen Fällen die Ermittlung eines objektivierten gemeinen Wertes durch Ableitung aus den tatsächlich erzielten Verkaufspreisen nur unvollkommen gelingt, da persönliche oder außergewöhnliche Verhältnisse nur schätzungsweise berücksichtigt werden können.[1)]

Gerade auf dem Markt für landwirtschaftliche Grundstücke ist zu vermuten, daß häufig persönliche oder außergewöhnliche Umstände auftreten und die Preise nicht unwesentlich beeinflussen. Unten werden Gründe diskutiert, die das Auseinanderfallen von Verkaufspreisen und Ertragswerten landwirtschaftlicher Grundstücke erklären können. Werden derartige Gründe wirksam, so werden sie in der Regel in die Kategorie persönliche Verhältnisse einzuordnen sein. GERARDY ist in diesem Falle anderer Ansicht. Er diskutiert die Auswirkungen der Zinsverbilligungen auf die Bodenpreise und stellt fest: "Einmal treten infolge der Zinsverbilligungen, die Landwirten bei der Aufstockung der Betriebe oder beim Erwerb aufgrund des Reichssiedlungsgesetzes gewährt werden, Preiserhöhungen ein, denn Zinsverbilligungen werden erfahrungsgemäß bei engem Markt an den Verkäufer weitergereicht. Kann jedermann solche Zinsverbilligungen in Anspruch nehmen oder wenigstens die Masse der Käufer, dann stellen solche Preise den Grundstücksmarkt dar, auch wenn sie sich noch so weit von den Werten entfernen, die nach den Ertragsbedingungen des Bodens gerechtfertigt wären. Niemand könnte bei dieser Sachlage Ackergrundstücke billiger erwerben."[2)] Diese Aussage ist insofern zutreffend,als jeder, der mit dem in den Genuß der Zinsverbilligung kommenden Landwirt

---

1) Zu den Schwierigkeiten bei der Feststellung persönlicher und außergewöhnlicher Verhältnisse vgl. MOSER, D.-W., Verkehrswert 1975, S. 305.
2) GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 90.

um bestimmte Flächen konkurriert, den durch die Zinverbilligung erhöhten Preis zahlen muß, wenn er das Grundstück erwerben will. Wird ihm selbst die Zinsverbilligung nicht gewährt - sie wird keinesfalls allen Landwirten gewährt -, so wird er bei ökonomisch rationalem Handeln den erhöhten Preis nicht zahlen können, d.h. als Nachfrager ausscheiden. Da sich der aufstockungswillige Landwirt in der Regel nicht für alle Grundstücke einer Gemeinde, sondern nur für einige bestimmte interessieren wird, bedeutet der um die Zinsverbilligung erhöhte Preis noch lange nicht, daß auch jedermann zu diesem Preis seine landwirtschaftlichen Grundstücke veräußern kann. M.E. sind derartige Fälle ein Indiz dafür, daß gerade kein gewöhnlicher Geschäftsverkehr vorliegt und das Marktgeschehen durch persönliche Verhältnisse beeinflußt wird.

b) Indirekte Wertermittlung

Bisher wurde der Fall behandelt, daß das zu bewertende Grundstück selbst veräußert worden ist. Es wurde gezeigt, daß die Wertermittlung schon in diesem Falle mit Problemen verbunden ist. Zusätzliche Probleme treten auf, wenn die zu bewertenden Grundstücke überhaupt nicht oder zumindest nicht in kurzem zeitlichem Abstand vom Bewertungsstichtag veräußert worden sind. Dieser Fall ist bei fast allen landwirtschaftlich genutzten Grundstücken gegeben. Hier wird in der Literatur vorgeschlagen, den gemeinen Wert aus den Preisen abzuleiten, die beim Verkauf gleichartiger oder ähnlicher Grundstücke erzielt wurden. Dieses Bewertungsverfahren wird als 'vergleichende Wertermittlung' oder 'Wertermittlung durch Kaufpreisvergleich' bezeichnet. In den meisten Fällen werden aus Kaufpreissammlungen Bodenrichtwerte abgeleitet, die zur Wertermittlung herangezogen werden.[1)]

1) Vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1982, S. 102-106 und S. 221-235; VOGELS, M., Gebäudebewertung 1982, S. 28 f. Bei der substanzsteuerlichen Vermögensbewertung wurde dieses Verfahren bei der Bewertung unbebauter Grundstücke angewendet. Zu den Einzelheiten vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 32-46 zu § 72 BewG. Grundsätzlich wäre ein direkter Vergleich des zu bewertenden Grundstücks mit den Vergleichsgrundstücken notwendig. Aus Praktikabilitätsgründen kommt bei einer Massenbewertung nur die Anwendung von Richtwerten in Frage.

Auch bei der vergleichenden Wertermittlung müssen die gleichen Voraussetzungen gegeben sein wie bei der Ableitung des gemeinen Wertes aus dem Preis des zu bewertenden Wirtschaftsgutes, d.h. die Vergleichsgüter müssen in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag, im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs und ohne Beeinflussung durch persönliche oder außergewöhnliche Verhältnisse veräußert worden sein. Daneben müssen bei der vergleichenden Wertermittlung aber folgende weitere Voraussetzungen erfüllt sein, damit dieses Verfahren anwendbar ist und zu zutreffenden Ergebnissen führt:[1)]

(1) Für den Preisvergleich sind Kaufpreise in ausreichender Zahl heranzuziehen.

(2) Die Vergleichsgrundstücke müssen in den wertbeeinflussenden Faktoren mit den zu bewertenden Grundstücken soweit wie möglich übereinstimmen.

Da auf einem unvollkommenen Markt wie dem Grundstücksmarkt die tatsächlich erzielten Kaufpreise in gewissem Umfang immer von subjektiven Faktoren beeinflußt werden, genügt es nicht, zur vergleichenden Wertermittlung nur einen Verkaufspreis heranzuziehen. GERARDY stellt fest, daß es selbst für völlig gleichartige Baugrundstücke Preisabweichungen bis zu 30 % gibt.[2)] Zur Ermittlung eines durchschnittlichen, von jedermann erzielbaren Kaufpreises müssen deshalb mehrere Verkaufspreise vergleichbarer Grundstücke bekannt sein.[3)] Wie groß diese Zahl sein muß, läßt sich mit statistischen Verfahren unter Berücksichtigung der Irrtumswahrscheinlichkeit, der zulässigen Abweichung vom Mittelwert und der Streuung der Verkaufspreise ermitteln. Nach VOGELS benötigt man bei einer Irrtumswahrscheinlichkeit und einer zulässigen Abweichung vom Mittelwert von jeweils 10 % bei einer geringen Streuung der Verkaufspreise etwa 7, bei einer durchschnittlichen Streuung etwa 17 und bei starker

---

1) Vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 103 f.; zu den Schwierigkeiten der Wertfeststellung für Baugrundstücke vgl. SCHMID, W., Neubewertung 1982, S. 347-350 und KÖLBL, A., Bodenpreise 1981, S. 447-449.
2) Vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 88.
3) Zu den Schwierigkeiten bei der Feststellung der Verkehrswerte landwirtschaftlicher Grundstücke vgl. BEWER, C., Verkehrswerte 1975, S. 85-89 und die kritische Entgegnung von WABNITZ, W., KUSCHA, H.-G., Verkehrswert 1975, S. 226-229.

Streuung etwa 34 Vergleichsfälle.[1] Er stellt fest, daß sich der Sachverständige in der Regel in einer Zwangslage befindet und die Wertermittlung auf zu wenige Vergleichsfälle stützen oder unterschiedliche Grundstückseigenschaften gewaltsam nivellieren muß. "Oft ist der Sachverständige froh, wenn er überhaupt 2, 3 oder 5 Vergleichsgrundstücke finden kann. Mittelwerte aus einer so geringen Anzahl sind natürlich wenig aussagefähig."[2] Diese Aussagen der Literatur beziehen sich auf die Bewertung nichtlandwirtschaftlicher Grundstücke. Sie haben jedoch auch oder in noch stärkerem Maße für die Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke Gültigkeit, da die Zahl der Verkaufsfälle dort ebenfalls sehr gering ist. Da auch die Steuerrechtsprechung der Auffassung ist, daß ein "einziger Verkauf keine genügende Grundlage für die Feststellung des im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preises bildet"[3] kann - ohne sich allerdings auf eine konkrete Zahl der dafür notwendigen Verkaufsfälle festzulegen -, ist es zweifelhaft, ob es überhaupt möglich ist, für die Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke eine genügende Zahl von Verkaufspreisen zu erhalten.

Dieses Problem stellt sich gerade auch deshalb, weil sich die einzelnen landwirtschaftlichen Grundstücke in bezug auf die preisbeeinflussenden Faktoren stark unterscheiden. Das hat zur Folge, daß nicht jeder erzielte Verkaufspreis zur Bewertung aller anderen landwirtschaftlichen Grundstücke herangezogen werden kann, sondern daß die Grundstücke und auch die erzielten Verkaufspreise nach den wichtigsten Einflußfaktoren in Gruppen untergliedert werden müssen, da die im Vergleichsverfahren zu bewertenden Grundstücke vergleichbar sein müssen.

In den folgenden Tabellen ist die Preisentwicklung landwirtschaftlicher Grundstücke seit dem Jahr 1974 dargestellt. Die landwirtschaftlichen Grundstücke wurden dabei nach drei Kriterien unterteilt: nach Regionen, nach der Größe und nach der

---

1) Vgl. VOGELS, M., Gebäudebewertung 1982, S. 29.
2) VOGELS, M., Gebäudebewertung 1982, S. 29.
3) RFH-Urteil vom 28.04.1938,III 345/37, RStBl 1938, S. 716; auch der BFH hat diese Auffassung mehrfach bekräftigt, vgl. beispielsweise BFH-Urteil vom 26.09.1980, S. 153; BFH-Urteil vom 06.05.1977,III R 17/75, BStBl II 1977, S. 626-628.

Bundesland \ Jahr		1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	Gesamt 1974-1982
Baden-Württemberg	DM	24.493	24.084	25.021	28.675	31.148	35.301	38.115	42.753	47.899	+23.084
	%	-	- 1,7	+ 3,9	+14,6	+ 8,6	+13,3	+ 8,0	+12,2	+12,0	+ 95,6
Bayern	DM	19.541	20.838	21.912	25.731	27.941	35.914	40.071	53.646	53.881	+34.340
	%	-	+ 6,6	+ 5,2	+17,4	+ 8,6	+28,5	+11,6	+33,9	0,0	+175,7
Hessen	DM	23.134	23.479	19.885	22.097	25.502	25.998	30.109	29.298	27.332	+ 4.198
	%	-	+ 1,5	-15,3	+11,1	+15,4	+ 1,9	+15,8	- 2,7	- 6,7	+ 18,1
Niedersachsen	DM	12.455	12.335	13.808	16.928	21.355	26.890	31.853	34.623	32.573	+20.238
	%	-	- 1,0	+11,9	+22,6	+26,2	+25,9	+18,5	+ 8,7	- 5,9	+161,5
Nordrhein-Westfalen	DM	25.118	25.646	28.235	32.985	40.542	46.095	60.190	67.531	65.793	+40.675
	%	-	+ 2,1	+10,1	+16,8	+22,9	+13,7	+30,6	+12,2	- 2,6	+161,9
Rheinland-Pfalz	DM	15.844	16.902	14.961	17.273	17.871	19.737	22.358	26.765	25.939	+10.095
	%	-	+ 6,7	-11,5	+15,5	+ 3,5	+10,4	+13,3	+19,7	- 3,1	+ 63,7
Saarland	DM	11.800	13.739	13.718	15.331	16.327	15.713	16.718	17.050	19.632	+ 7.832
	%	-	+16,4	- 0,2	+11,8	+ 6,5	- 3,8	+ 6,4	+ 2,0	+15,1	+ 66,4
Schleswig-Holstein	DM	11.215	11.775	13.803	17.718	21.442	24.694	27.851	26.404	22.672	+11.457
	%	-	+ 5,0	+17,2	+28,4	+21,0	+15,2	+12,8	- 5,2	-14,1	+102,2

Tabelle 7 : Entwicklung der Preise und Preisveränderungen landwirtschaftlicher Grundstücke - ohne Sondernutzungen und ohne Inventar -, nach Bundesländern differenziert (ohne Stadtstaaten) [1)]

1) Quellen: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Kaufwerte 1977, S. 638 f., Kaufwerte 1980, S. 693-696 und Kaufwerte 1983, S. 871-874.
Durchschnittspreise in DM pro Hektar, die Preisveränderungen in % sind jeweils auf die Preise des Vorjahres bezogen, die Gesamtpreisveränderung in % auf die Preise des Jahres 1974 bezogen.

Jahr / Ertragsmeßzahl	1974 DM/ha	1975 DM/ha	1976 DM/ha	1977 DM/ha	1978 DM/ha	1979 DM/ha	1980 DM/ha	1981 DM/ha	1982 DM/ha
< 30	10.756	10.709	12.755	14.887	18.898	22.629	27.613	28.025	26.628
30 - < 40	11.686	12.539	13.274	16.470	19.904	23.141	28.417	30.561	27.953
40 - < 50	16.050	16.312	17.441	21.225	24.386	29.323	33.825	37.520	36.086
50 - < 60	19.584	20.155	22.520	27.280	29.346	35.947	43.125	44.887	44.197
≥ 60	27.435	28.192	30.182	34.196	40.045	45.150	53.432	60.687	58.668
Durchschnittspreis	16.688	17.193	18.273	22.160	25.732	30.474	36.036	39.245	37.105
Jahr / Verkaufsfläche	**1974 DM/ha**	**1975 DM/ha**	**1976 DM/ha**	**1977 DM/ha**	**1978 DM/ha**	**1979 DM/ha**	**1980 DM/ha**	**1981 DM/ha**	**1982 DM/ha**
0,1 - 0,25 ha	27.501	25.976	26.297	29.889	31.730	34.446	38.601	44.027	43.228
0,25- 1 ha	19.881	19.977	19.815	23.399	25.449	29.503	33.833	39.302	38.538
1 - 2 ha	17.396	18.408	19.368	22.700	25.138	29.667	34.533	41.369	38.670
2 - 5 ha	15.519	16.540	18.252	21.056	25.265	32.115	36.417	39.244	36.725
> 5 ha	13.800	14.066	16.250	20.125	25.672	29.186	38.588	36.691	34.893

Tabelle 8 : Entwicklung der Preise und Preisveränderungen landwirtschaftlicher Grundstücke - ohne Sonderkulturen und ohne Inventar -, nach der Ertragsfähigkeit und der Größe der veräußerten Fläche differenziert (Bundesdurchschnitt ohne Stadtstaaten) [1)]

1) Quelle: Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Kaufwerte 1983, S. 769.

natürlichen Ertragsfähigkeit des Bodens, die in der bei der Bodenschätzung ermittelten Ertragsmeßzahl zum Ausdruck kommt. Es zeigt sich, daß die Preisentwicklung von allen drei Faktoren abhängig ist.

Zunächst ist auffällig, daß sowohl das absolute Preisniveau als auch die Preisentwicklung regional sehr unterschiedlich sind. Das Verhältnis des absoluten Preisniveaus zwischen dem Bundesland mit den höchsten Preisen (Nordrhein-Westfalen) und dem Bundesland mit den niedrigsten Preisen (Saarland) beträgt etwa 3 : 1. Auch die jährliche Preisentwicklung in den einzelnen Bundesländern ist teilweise sehr unterschiedlich verlaufen. Auffällig ist vor allem die Entwicklung in Hessen. Während dieses Bundesland 1974 in der Spitzengruppe lag, ist das Preisniveau in den folgenden Jahren dort sowohl absolut als auch relativ am geringsten gestiegen. Dies gilt auch dann, wenn nicht das Jahr 1982, sondern 1980 als Vergleichsjahr gewählt wird. Die starke regionale Differenzierung des Preisniveaus und der Preisentwicklung dürfte vor allem auf außerlandwirtschaftliche Faktoren, d.h. auf die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung und die damit verbundene Nachfrage nach Bauland und die Preisentwicklung der Baulandpreise zurückzuführen sein. Das unterschiedliche Preisniveau kann teilweise auch dadurch zustande kommen, daß die Größe der veräußerten Flächen sehr unterschiedlich ist, da mit steigender Flächengröße der Preis pro Flächeneinheit sinkt. Zu beachten ist, daß die dargestellte Preisentwicklung in den einzelnen Bundesländern die tatsächliche regionale Differenzierung durch die Durchschnittsbildung nur unzureichend zum Ausdruck bringt. Soweit vereinzelt Kaufpreisstatistiken auf Kreis- und/oder Gemeindeebene geführt werden, zeigen sie, daß sowohl zwischen den einzelnen Landkreisen als teilweise auch zwischen einzelnen Gemeinden erhebliche Unterschiede im Preisniveau und in der Preisentwicklung bestehen.

Für die substanzsteuerliche Bewertung landwirtschaftlicher Grundstücke bedeutet das: Sollen diese Grundstücke mit dem gemeinen Wert bewertet werden, so ist nur eine Ableitung aus den

Kaufpreisen anderer landwirtschaftlicher Grundstücke möglich, da nur ein geringer Teil der Grundstücke in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag tatsächlich veräußert wird. Diese Wertermittlung muß aufgrund der regionalen Unterschiede im Preisniveau sehr stark regionalisiert werden, wenn zutreffende Ergebnisse ermittelt werden sollen. Die Wertermittlung wird grundsätzlich auf der Ebene der Gemeinden erfolgen müssen, eventuell können einige benachbarte Gemeinden mit ähnlicher Preisentwicklung zusammengefaßt werden. Die Wertermittlung mit Durchschnittswerten auf Kreisebene dürfte nicht möglich sein.

Weiterhin zeigt sich, daß das Preisniveau auch von der natürlichen Ertragsfähigkeit der Grundstücke beeinflußt wird. Aus der Tabelle ist zu erkennen, daß vor allem bei Ertragsmeßzahlen von über 40 ein deutlicher Einfluß der Ertragsfähigkeit auf die Bodenpreise zu erkennen ist. Dieses Ergebnis deckt sich mit dem anderer Untersuchungen. So hat FEUERSTEIN in seiner empirischen Analyse des Bodenmarktes in Schleswig-Holstein festgestellt, daß sich die Preisunterschiede in industriell schwach strukturierten Gebieten in erster Linie durch die Bodenqualität ergeben, während in Gebieten mit hoher außerlandwirtschaftlicher Aktivität der Einfluß der Baulandpreise so stark war, daß die Bodengüte die Preise kaum beeinflußt hat.[1] Auch POOK kommt für Nordrhein-Westfalen zu gleichen Ergebnissen.[2] Für die Bewertung der landwirtschaftlichen Grundstücke mit dem aus Vergleichspreisen abgeleiteten gemeinen Wert bedeutet dies, daß die Vergleichspreise nach der Ertragsfähigkeit der veräußerten Grundstücke unterteilt werden müssen. Da die Preisunterschiede bei Ertragsmeßzahlen von kleiner 30 und zwischen 30 und kleiner 40 relativ gering sind, könnte man diese für die steuerliche Bewertung in einer Gruppe zusammenfassen. Wie die unterschiedlichen Preise zeigen, dürfte es für die steuerliche Bewertung zweckmäßig sein, mindestens drei bis vier Gruppen zu bilden.

---

1) Vgl. FEUERSTEIN, H., Bodenpreis 1971, S. 141.
2) Vgl. POOK, W., Bodenpreise 1971, S. 89-93.

Schließlich wird sichtbar, daß der Preis pro Flächeneinheit auch von der Größe der im jeweiligen Einzelfall veräußerten Fläche abhängig ist und mit steigender Flächengröße abnimmt. Diese Differenzierung ist in den Jahren 1974 bis etwa 1977 sehr ausgeprägt, während es in den folgenden Jahren zu einer weitgehenden Annäherung der Preise kommt, ehe ab 1981 wieder eine stärkere Differenzierung erkennbar ist. Die teilweise starke Differenzierung nach der Größe der veräußerten Fläche kann zustande kommen, weil vor allem kleine Flächeneinheiten häufig zur Flächenarrondierung erworben werden und in diesem Falle höhere Preise bezahlt werden. Weiterhin können bei kleinen Veräußerungsflächen in der Nähe der Gemeinde liegende Grundstücke berücksichtigt sein, die zwar noch landwirtschaftlich genutzt werden, deren potentielle Bauerwartung und damit auch der Veräußerungspreis aber relativ hoch sind. Sollen landwirtschaftliche Grundstücke mit den aus Veräußerungspreisen abgeleiteten gemeinen Werten bewertet werden, so müssen die bekannten Verkaufspreise auch nach der Größe der veräußerten Flächen unterteilt werden. Oder anders ausgedrückt: Verkaufspreise für kleine (große) Grundstücksflächen können nicht oder erst nach Korrekturen für die Bewertung großer (kleiner) Flächen herangezogen werden.

Bei einer eventuellen Bewertung landwirtschaftlicher Betriebe mit dem gemeinen Wert ergibt sich daraus auch ein grundsätzliches Problem. Es ist zu klären, mit welchem Preis die Grundstücke eines bestehenden Betriebes zu bewerten sind, d.h. ob eine Veräußerung der Flächen in kleinen oder in großen Teilflächen unterstellt wird. Von dieser Unterstellung ist die Werthöhe direkt abhängig. Bei größeren Betrieben resultieren aus verschiedenen Unterstellungen nicht unbedeutende Wertdifferenzen. Unterstellt man, daß Flächen in der Größenordnung von 1 - 2 ha veräußert werden, so besteht gegenüber dem Fall, daß Flächen in der Größenordnung von mehr als 5 ha veräußert werden, für das Jahr 1982 eine durchschnittliche Preisdifferenz von rund 3.800 DM/Hektar.[1] Bei einem 20 Hektar-Betrieb kann

1) Der Preis für Flächen von 1 - 2 Hektar Größe entspricht in etwa dem Durchschnittspreis.

sich daraus bereits eine Bewertungsdifferenz von 76.000 DM ergeben. Dieses Problem kann nur in der Weise gelöst werden, daß irgendein Durchschnittswert angesetzt wird. Die Durchschnittsbildung kann aber zu nicht unerheblichen Wertabweichungen von den tatsächlich erzielbaren Verkaufspreisen führen, so daß bereits bei der Pauschalierung nur eines Einflußfaktors auch bei einer Bewertung mit dem gemeinen Wert Differenzen zwischen steuerlichem und tatsächlichem Wert auftreten.

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, daß die tatsächlich erzielten Verkaufspreise landwirtschaftlicher Grundstücke sowohl von der Region als auch von der Ertragsfähigkeit und Größe der veräußerten Flächen abhängig sind. Damit sind allerdings noch nicht alle Einflußfaktoren auf den Preis landwirtschaftlicher Grundstücke erfaßt. Deren Preise hängen außerdem vom Zuschnitt des Grundstücks, dessen Entfernung vom Hof, der Geländeform und der Art der Grundstücksnutzung als Ackerland oder Dauergrünland ab.[1)] Selbst wenn man unterstellt, daß der Einfluß dieser Faktoren relativ gering ist, so daß eine weitere Differenzierung nicht erforderlich ist, beziehungsweise daß der Einfluß dieser Faktoren über pauschale Zu- oder Abschläge erfaßt werden kann, ist bei einer Bewertung mit dem gemeinen Wert eine Differenzierung nach der Region und der Ertragsfähigkeit erforderlich. Außerdem müßte die Lage der land- und forstwirtschaftlichen Flächen berücksichtigt werden. Grundstücke, die am Orts- oder Stadtrand liegen, haben eine höhere latente Bauerwartung und erzielen daher höhere Preise als abgelegene Grundstücke.

Unterstellt man, daß die Ableitung der gemeinen Werte aus Verkaufspreisen auf Gemeindeebene erfolgt, so ergibt sich folgendes Problem: In der Bundesrepublik Deutschland gibt es rund 8.500 Gemeinden. Die Zahl der Verkaufsfälle landwirtschaftlicher

---

1) Vgl. BEWER, C., Verkehrswert 1975, S. 85-89; KÖHNE, M., Bewertungslehre 1978, S. 36-38.

Grundstücke schwankt zwischen 22.000 und 30.000 pro Jahr.[1] Daraus ergibt sich eine rechnerische Anzahl von 2,6 - 3,5 Verkaufsfällen pro Gemeinde und Jahr. Diese Zahl stellt natürlich nur einen sehr groben Durchschnittswert dar, denn die Anzahl der tatsächlichen Verkaufsfälle wird von der Gebietsgröße der Gemeinden und einer Reihe weiterer Faktoren, beispielsweise der wirtschaftlichen Aktivität, abhängen. Berücksichtigt man weiterhin, daß diese Verkaufsfälle zumindest noch nach der Ertragsfähigkeit, wahrscheinlich auch noch nach Ackerland- und Grundlandveräußerungen differenziert werden müssen, so wird sehr deutlich erkennbar, daß eine wesentliche Voraussetzung für die Ableitung des gemeinen Wertes fehlt, nämlich eine genügende Anzahl von Verkaufsfällen, von Verkaufsfällen vergleichbarer Grundstücke ganz zu schweigen. Selbst wenn man davon ausgeht, daß in jeweils benachbarten Gemeinden eine einheitliche Preisentwicklung stattfindet und diese Gemeinden für die Bewertung zusammengefaßt werden können, dürfte es zweifelhaft sein, ob eine genügende Anzahl von Verkaufsfällen vorliegt, die die Ermittlung der Realität entsprechender gemeiner Werte ermöglichen.

Die Ermittlung gemeiner Werte, die eine gleichmäßige Besteuerung sicherstellen, setzt annähernd vollkommene Märkte oder eine größere Zahl von Verkaufsfällen vergleichbarer Wirtschaftsgüter voraus.

Da aber sowohl die Voraussetzungen des vollkommenen Marktes als auch eine genügende Anzahl von Verkaufsfällen gerade nicht gegeben sind und die einzelnen landwirtschaftlichen Grundstücke nicht oder nur sehr begrenzt miteinander vergleichbar sind, ist die Festlegung gemeiner Werte für landwirtschaftliche Grundstücke kaum möglich. Werden dennoch aus den Verkaufspreisen

---

1) Im Zeitraum der Einführung der Vermögensteuergesetze in den einzelnen Ländern herrschte auf dem Markt für landwirtschaftliche Grundstücke wesentlich mehr Bewegung. BOESLER zitiert ausführlich eine Studie aus Württemberg, die die Ermittlung von Verkehrswerten für landwirtschaftliche Grundstücke zum Ziel hatte. Die Studie erfaßt für die Jahre 1906 und 1907 zusammen 173.355 (!) Grundstücksumsätze, davon waren 134.477 Veräußerungen einzelner landwirtschaftlich genutzter Flächen, vgl. BOESLER, F., Ertragswert 1925, S. 34. Dagegen betrug die Zahl der veräußerten Grundstücke in Baden-Württemberg in den Jahren 1980-1982 5.686, 5.113 und 5.010 Stück. Trotz in der Zwischenzeit gestiegenen Flächengrößen ist auch die umgesetzte Fläche heute wesentlich geringer, vgl. Statistisches Landesamt Baden-Württemberg (Hrsg.), Land- und Forstwirtschaft 1981, S. 131 und Land- und Forstwirtschaft 1982, S. 109.

Richtwerte abgeleitet, so kann es sich dabei nur um grobe Durchschnittswerte handeln. Um Überbewertungen in Einzelfällen zu vermeiden, ist zu erwarten, daß die Richtwerte pauschal gekürzt werden.[1] Damit ist es aber auch bei einer Anwendung des gemeinen Wertes nicht möglich, eine gleichmäßige Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zu erreichen. Das Wertniveau würde zwar angehoben, innerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Sektors würden aber erhebliche Ungleichmäßigkeiten auftreten.

Die Anwendung des gemeinen Wertes auf derart unvollkommenen Märkten ist auch nutzentheoretisch kaum zu begründen. Wenn ein Steuerpflichtiger über zwei gleichartige Wirtschaftsgüter, beispielsweise zwei Kraftfahrzeuge gleichen Typs und Alters verfügt, von denen er das eine zu einem bestimmten Preis veräußert, so ist die Vermutung, daß die Wertschätzung für das andere gleich oder gar höher ist, für ihn also zumindest den gleichen Wert hat, einleuchtend und nachvollziehbar. Verfügt er dagegen über zwei völlig gleichartige Grundstücke, die sich nur durch ihre Lage unterscheiden, so kann aus der Tatsache, daß er ein Grundstück zu einem bestimmten Preis veräußert, nicht zwingend geschlossen werden, daß er den Nutzen des anderen gleich oder höher einschätzt. Denn auf einem unvollkommenen Markt kann gerade nicht festgestellt werden, ob er das andere nicht auch zu einem niedrigeren Preis veräußern würde, wenn Nachfrage dafür besteht.

Das dem gemeinen Wert zugrundeliegende Nutzenkonzept der Grenznutzenlehre gilt nur für Preise, die sich auf vollkommenen Märkten bilden. Daher kann der Preis eines Wirtschaftsgutes mit dem Wert eines anderen nur gleichgesetzt werden, wenn die theoretischen Voraussetzungen erfüllt sind, also in etwa vollkommene Märkte gegeben sind. Liegt in einer Gemeinde ein aus Kaufpreisen abgeleiteter gemeiner Wert für landwirtschaftliche Grundstücke vor, ist es wahrscheinlich, daß zu diesem Preis

---

1) Vgl. dazu auch MOXTER, A., Vermögensermittlung 1980, S. 273, nach seiner Ansicht ist aufgrund "so extremer Schwierigkeiten eine Grundstücksbewertung beinahe etwas unseriös."

einige Grundstücke tatsächlich veräußert werden können, genauso wahrscheinlich ist es aber, daß andere Grundstücke zu diesem Preis gerade nicht veräußert werden können.

c) Gemeiner Wert und Steuern auf Veräußerungsgewinne

Der gemeine Wert unterstellt eine Veräußerung des zu bewertenden Wirtschaftsgutes, er entspricht dem bei einer Veräußerung im Durchschnitt realisierbaren Geldzufluß des Vermögenseigentümers. Sofern bei der tatsächlichen Veräußerung des Wirtschaftsgutes Veräußerungsgewinne entstehen, erhält der bisherige Eigentümer nicht den vollen Preis des Wirtschaftsgutes, sondern nur den um die Steuern auf die Veräußerungsgewinne gekürzten Betrag. Die Wirtschaftsgüter sind mit einer latenten Steuerbelastung belastet.[1)] Daher stellt sich die Frage, ob für die Bewertung des Wirtschaftsgutes der durchschnittlich erzielbare Preis oder der dem konkreten Eigentümer zufließende Geldbetrag anzusetzen ist. Oder anders ausgedrückt: Sind die Steuern auf Veräußerungsgewinne ein subjektiver Faktor, der bei der Bewertung nicht zu berücksichtigen ist, da Veräußerungsgewinne nicht bei jedem Wirtschaftssubjekt auftreten, oder müssen sie bei der Bewertung erfaßt werden?

Ein Beispiel soll den Sachverhalt verdeutlichen. Ein Mietwohnhaus oder ein Grundstück hat einen unstreitigen Marktpreis von 500.000 DM, der Buchwert beziehungsweise die Anschaffungskosten betragen 200.000 DM. Gehört das Wirtschaftsgut zum Privatvermögen, so erhält der Veräußerer den gemeinen Wert von 500.000 DM. Ist das Wirtschaftsgut dagegen Betriebsvermögen, so erhält der Veräußerer bei einem Steuersatz von 50 % effektiv nur 350.000 DM.

---

1) Zum Begriff und den Aufgaben der latenten Steuern in der handelsrechtlichen Rechnungslegung vgl. HARMS, J.E., KÜTING, K., Bilanzierungsprobleme 1979, S. 891-905; HARMS, J.E., KÜTING, K., Relevanz 1984, S. 1253-1259. Eine teilweise abweichende Auffassung vertritt SIEGEL, vgl. SIEGEL, Th., Probleme 1984, S. 1009-1015; die kritische Entgegnung von HARMS, J.E., KÜTING, K., Probleme 1985, S. 94-101 und die Erwiderung von SIEGEL, Th., Latente Steuern 1985, S. 495-502.

Der Wert des Wirtschaftsgutes ist bei verschiedenen Wirtschaftssubjekten unterschiedlich. Für das Wirtschaftssubjekt, das das Grundstück privat hält und auch für den Erwerber ist, da bei ihm im Zeitpunkt des Erwerbs noch keine Differenz zwischen Anschaffungs- und Veräußerungspreis besteht, der Wert mindestens 500.000 DM. Für das Wirtschaftssubjekt, das das Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen hält, beträgt der Wert nur 350.000 DM. Die Steuern auf Veräußerungsgewinne sind ein subjektiver Werteinflußfaktor, ihre Höhe ist vor allem vom Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes abhängig. Nach der Definition des gemeinen Wertes dürften sie bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden, der von 'Jedermann' erzielbare Preis beträgt 500.000 DM.

Andererseits ist theoretisch nicht einleuchtend, daß bei einer Bewertung, bei der die Veräußerung des Wirtschaftsgutes unterstellt wird, die mit der Veräußerung verbundenen Aufwendungen, sofern sie nicht geringfügig sind, nicht berücksichtigt werden. Mißt man die besondere Leistungsfähigkeit des Vermögens an seinem Veräußerungswert, seinem Konsumpotential, so ist es zwingend notwendig, nur die Nettoerlöse zu erfassen.[1)]

Gerade bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, die einen hohen gemeinen Wert haben, werden auch hohe Veräußerungsgewinne anfallen. Der steuerlich relevante Wert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entspräche dann nicht der Summe der gemeinen Werte aller Wirtschaftsgüter. Er wäre vielmehr wie folgt zu bestimmen:

Summe der gemeinen Werte aller Wirtschaftsgüter
% Buchwerte aller Wirtschaftsgüter
= potentieller Veräußerungsgewinn

potentieller Veräußerungsgewinn · Steuersatz
= Steuer auf den potentiellen Veräußerungsgewinn

Summe der gemeinen Werte aller Wirtschaftsgüter
% Steuer auf den potentiellen Veräußerungsgewinn
= tatsächlicher substanzsteuerlicher Wert des Betriebsvermögens

---

1) Konsequenterweise müßten steuerlich berücksichtigungsfähige Veräußerungsverluste zu einer Erhöhung des Wertes führen.

Die Berechnung der latenten Steuerlast, die auf dem Vermögen ruht, bereitet aber erhebliche Probleme. Neben dem gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter müssen ihre Buchwerte bekannt sein. Das ist bei nichtbuchführenden Landwirten aber gerade nicht der Fall. Deshalb wäre eine Beschränkung auf die wichtigsten Wirtschaftsgüter, d.h. die Grundstücke geboten, für die auch bei nichtbuchführenden Landwirten fiktive Buchwerte bekannt sind.

Schließlich ist zu klären, welcher Steuersatz angewendet wird. Die Höhe des Ertragsteuersatzes ist von persönlichen Merkmalen abhängig. Bei der Veräußerung des ganzen Betriebes ist nur der halbe durchschnittliche Steuersatz anzusetzen. Außerdem bestehen Freibeträge und bei der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter die Möglichkeit zur Übertragung der Veräußerungsgewinne. Der Ansatz des individuellen Ertragsteuersatzes ist praktisch nicht möglich, der Ansatz eines durchschnittlichen Steuersatzes bringt die Verhältnisse des Einzelfalls nicht zutreffend zum Ausdruck.

Im Rahmen der geltenden Bewertung werden bei den mit dem gemeinen Wert bewerteten Wirtschaftsgütern, beispielsweise Aktien und anderen Wertpapieren, Steuern auf Veräußerungsgewinne nicht berücksichtigt. Diese Handhabung ist aber nur dann gerechtfertigt, wenn man den Vermögenswert als Ertragswert interpretiert und unterstellt, daß die Vermögensgegenstände gerade nicht veräußert werden, denn dann spielen auch latente Steuern auf Veräußerungsgewinne keine Rolle.

Die dargestellten Probleme zeigen, daß auch die Anwendung des gemeinen Wertes eine gleichmäßige Bewertung und Besteuerung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nicht sicherstellt. Ob die verfahrenstechnischen Probleme des Ertragswertes oder des gemeinen Wertes größer sind, läßt sich endgültig nicht beantworten. Der gemeine Wert hat aber bei Wirtschaftsgütern, für die es einfach feststellbare Marktpreise nicht gibt, keine offensichtlichen verfahrenstechnischen Vorteile. Deshalb kann die Ablehnung des Ertragswertes nicht ausschließlich mit den Schwierigkeiten seiner Bestimmung begründet werden.

IV. Analyse der Unterschiede zwischen Verkehrswert und Ertragswert land- und forstwirtschaftlicher Betriebe aus betriebswirtschaftlicher Sicht

1. Probleme bei der Beurteilung der Wertunterschiede

a) Die Ausgangssituation

Nach der betriebswirtschaftlichen Theorie zur Bewertung ganzer Unternehmen dürfte es keine dauerhaften Differenzen zwischen Ertragswert und Kaufpreis ganzer Unternehmen geben, da der Kaufpreis durch den Ertragswert bestimmt wird. Die bei Kauf- oder Verkaufsentscheidungen zugrunde zu legenden Ertragswerte sind allerdings subjektive Größen. Das bedeutet, daß jeder potentielle Erwerber, bedingt durch die unterschiedlichen Entscheidungsfelder der Wirtschaftssubjekte, für ein konkretes Unternehmen einen unterschiedlichen Ertragswert ermitteln wird. Ein Unternehmenskauf wird nur dann zustande kommen, wenn der Ertragswert des potentiellen Käufers, der die Kaufpreisobergrenze bildet, größer ist als der Ertragswert des Veräußerers, der der Kaufpreisuntergrenze entspricht. Der Kaufpreis wird bei rationalem Verhalten der Wirtschaftssubjekte zwischen den Grenzwerten liegen. Zwischen den subjektiven Ertragswerten der Vertragspartner und dem tatsächlichen Kaufpreis können folglich Differenzen bestehen.[1] Die Situation, daß die Kaufpreisangebote potentieller Unternehmenserwerber prinzipiell über den Ertragswerten der Unternehmensinhaber liegen, ohne daß ein Verkauf der Unternehmung erfolgt, dürfte nicht eintreten. Ebenfalls dürfte es bei rationalem Verhalten nicht vorkommen, daß die Einzelveräußerungspreise aller Wirtschaftsgüter, vermindert um die Liquidationsaufwendungen, über dem Ertragswert des Unternehmensinhabers liegen, da in einem solchen Falle die Auflösung der Unternehmung vorteilhafter wäre als ihre Fortführung.

Diese Situation ist aber bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gegeben. Bei diesen Betrieben liegt der nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelte Ertragswert, also nicht nur der substanzsteuerliche Ertragswert der Ein-

1) Vgl. SIEBEN, G., SCHILDBACH, Th., Entwicklung 1979, S. 456 und MOXTER, A., Unternehmensbewertung 1983, S. 9-15 mit ausführlichen Literaturhinweisen.

heitsbewertung von 1964, unter der Summe der bei einer Betriebsauflösung erzielbaren Einzelveräußerungspreise aller Wirtschaftsgüter. Die Berechnung des Ertragswertes ist, wie oben gezeigt wurde, mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Auch die Feststellung des Kaufpreises der Betriebe beziehungsweise der Einzelveräußerungspreise der Wirtschaftsgüter ist, insbesondere wegen der Schwierigkeiten der Wertfeststellung der Grundstücke, sehr problematisch. Darum sind eindeutige Aussagen über das Verhältnis von Ertragswert und Verkehrswert und über die Höhe der Abweichungen zwischen den beiden Werten kaum möglich. Trotz dieser Unsicherheiten über die Höhe der Verkehrs- und Ertragswerte wird in der Literatur die Meinung vertreten, daß die Ertragswerte unter den Verkehrswerten liegen, umstritten ist lediglich die Höhe der Abweichung.[1] Trifft diese Aussage zu, so bedeutet sie, daß sich der gesamte Berufszweig der Land- und Forstwirte ökonomisch irrational verhält. Denn generell unter den Verkehrswerten liegende Ertragswerte bedeuten nichts anderes, als daß jeder Land- und Forstwirt bei Veräußerung seines Betriebes und anderweitiger Anlage des Veräußerungserlöses ein höheres Einkommen erzielen könnte als bei Fortführung des Betriebes. Würde jeder Land- und Forstwirt diese Möglichkeit wählen, so ist zu vermuten, daß es mangels Nachfrage beziehungsweise durch Preisrückgänge aufgrund der Angebotserhöhung zu einer Angleichung von Verkehrs- und Ertragswerten oder gar zu unter den Ertragswerten liegenden Verkehrswerten kommen würde.[2] Diese vermutete Marktreaktion, bei der es sich zudem um eine praxisferne Unterstellung handelt, schließt jedoch nicht aus, daß jeder Land- und Forstwirt für sich jederzeit die Möglichkeit hat, den höheren Verkehrswert zu realisieren.

Die Vorstellung, daß sich ein ganzer Berufszweig derart irrational verhält, ist, sieht man von den nicht quantifizierten

---

1) In bezug auf landwirtschaftliche Grundstücke ist GERARDY der Auffassung, daß bei einer Orientierung an den erzielbaren Erträgen höchstens 15-20 % der tatsächlichen Preise gezahlt werden dürften, vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 475.

2) Vgl. VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 33.

"immateriellen" Vorteilen der selbständigen Tätigkeit, des sein eigener Herr sein, ab, denen auf der anderen Seite die ebenfalls nicht oder nur schwer quantifzierbaren "immateriellen" Nachteile einer höheren Arbeitsbelastung, der bei Viehhaltungsbetrieben ständigen Gebundenheit an den Betrieb und der dadurch bedingten geringen Freizeit gegenüberstehen, nicht einleuchtend und wohl auch nicht haltbar. Zwar mag es im Einzelfall zu irrationalen Entscheidungen kommen, für die Gesamtheit der Land- und Forstwirte kann eine derartige Unterstellung ernsthaft nicht diskutiert werden. Akzeptiert man, daß man einem ganzen Berufszweig kein derart irrationales Verhalten unterstellen kann, so folgt daraus zwingend, daß die beim Vergleich zwischen Verkehrs- und Ertragswert berücksichtigten Daten falsch, unvollständig oder nicht verallgemeinert sind. Derartige Mängel können in drei Bereichen auftreten:

(1) Die Ertragswerte werden nicht zutreffend ermittelt, weil die tatsächlichen Erträge nicht genau erfaßt werden, Werterhöhungen, die ebenfalls berücksichtigt werden müssen, nur geschätzt werden können oder ein unzutreffender Kalkulationszinsfuß angewendet wird.

(2) Nicht oder nur im Einzelfall quantifizierbare finanzielle Größen führen zu Differenzen zwischen Verkehrs- und Ertragswerten.

(3) Die beim Vergleich angesetzten Verkehrswerte sind falsch oder nicht verallgemeinerbar. Da die Verkehrswerte der landwirtschaftlichen Betriebe zum großen Teil durch die Werte der Grundstücke beeinflußt werden, bezieht sich die Analyse in diesem Bereich vor allem auf die Verkehrswerte landwirtschaftlicher Grundstücke und das Verhältnis zu ihren Ertragswerten. Soll die Aussage, daß aus dem Verkehrswert der am Markt gehandelten landwirtschaftlichen Flächen nicht oder nur bedingt auf den Wert der übrigen Flächen geschlossen werden kann, Gültigkeit haben, muß es betriebswirtschaftliche Gründe geben, die dazu führen, daß gerade für die am Markt gehandelten Flächen über den durchschnittlichen Ertragswerten liegende Preise bezahlt werden.

b) Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Ertragswertes

Wichtigste Voraussetzung für die Bestimmung eines betriebswirtschaftlich verwendbaren Ertragswertes ist die zutreffende Ermittlung der Erträge. Neben den bereits oben angesprochenen Problemen bei der Ermittlung eines objektivierten steuerlichen Ertragswertes treten auch bei der Bestimmung des subjektiven, an die tatsächlichen Erträge anknüpfenden Ertragswertes Schwierigkeiten auf. Die größte Schwierigkeit liegt in der Berücksichtigung der Wertsteigerungen. Sie sind prinzipiell zu berücksichtigen, da der Ertragswert nicht nur durch die laufenden Erträge, sondern auch durch die bei Auflösung des Betriebes oder seiner Veräußerung erzielbaren Veräußerungsgewinne bestimmt wird. Die Quantifizierung möglicher Veräußerungsgewinne ist jedoch praktisch fast unmöglich. Da die aktuellen Preise von Betrieben, aber auch von einzelnen Grundstücken, nicht eindeutig bestimmt werden können, ist es kaum möglich, in der Zukunft erzielbare Verkaufspreise zu prognostizieren. Auch die Entwicklung der Vergangenheit kann auf dem regional differenzierten und einer Reihe von Sondereinflüssen unterliegenden Markt für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Grundstücke kaum Anhaltspunkte liefern, da die Vergangenheitsentwicklung aufgrund der Marktdifferenzierung nicht verallgemeinerbar ist und auch in Zukunft mit differenzierten Entwicklungen gerechnet werden muß. Durch die Unvermehrbarkeit des Bodens und die Konkurrenz verschiedener Nutzungsformen kann lediglich damit gerechnet werden, daß auch in Zukunft Preissteigerungen eintreten und damit Veräußerungsgewinne möglich sind, ihre Höhe läßt sich jedoch nicht festlegen. Die Erwartung zukünftiger Preissteigerungen wird sich beim Erwerb von Betrieben oder Grundstücken niederschlagen, im Ertragswert können sie wegen der mangelnden Quantifizierbarkeit nicht oder nur durch Schätzung berücksichtigt werden. Eine derartige Schätzung wird aber immer sehr vorsichtig sein, so daß vermutet werden kann, daß die Ertragswerte tendenziell zu niedrig sind.

Unterstellt man eine schätzungsweise Quantifizierung der Veräußerungsgewinne, so ist zu prüfen, inwieweit sie in eine

betriebswirtschaftlich zutreffende Ertragswertberechnung einbezogen werden dürfen. Landwirtschaftliche Einzelgrundstücke zur Betriebserweiterung und land- und forstwirtschaftliche Betriebe werden normalerweise nicht erworben, um sie nach einigen Jahren zu veräußern und die Veräußerungsgewinne zu realisieren, sie sind vielmehr zur Nutzung für einen längeren oder unbegrenzten Zeitraum bestimmt. Wird ein langer oder unbegrenzter Nutzungszeitraum angenommen, so liegt der Realisationszeitpunkt der Veräußerungsgewinne außerhalb des zu berücksichtigenden Planungszeitraumes, die Veräußerungsgewinne können nicht in den Ertragswert einbezogen werden. Aus den beiden Gesichtspunkten folgt, daß die Veräußerungsgewinne bei Ertragswertbestimmungen nicht oder nur unvollständig berücksichtigt werden. Obwohl unter diesen Voraussetzungen auch die tatsächlich gezahlten Kaufpreise nicht durch die Erwartung von Preissteigerungen beeinflußt werden dürften, kann vermutet werden, daß dies in der Praxis dennoch geschieht, so daß es dadurch zu Abweichungen zwischen Verkehrs- und Ertragswerten kommt. Denn die Aussage, daß sich mögliche Veräußerungsgewinne nicht auf die Kaufpreise auswirken, gilt nur dann, wenn die Flächen tatsächlich ausschließlich unter dem Gesichtspunkt der landwirtschaftlichen Nutzung erworben werden. Diese Unterstellung trifft für den größten Teil der landwirtschaftlich genutzten Fläche zu. Da aber nur ein geringer Teil der Gesamtfläche am Markt gehandelt wird, ist nie auszuschließen, daß im Einzelfall mögliche Preissteigerungen den Kaufpreis beeinflussen. Diese Vermutung besteht insbesondere dann, wenn in der Nähe von Siedlungsgebieten belegene Flächen erworben werden. Da bei derartigen Flächen, auch wenn sie noch landwirtschaftlich genutzt werden, eine latente Bauerwartung vorhanden ist, ist es wahrscheinlich, daß die Kaufpreise nicht nur durch die bei landwirtschaftlicher Nutzung erzielbaren Erträge bestimmt werden.

Aber auch die Ermittlung der laufenden Erträge ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht ohne Schwierigkeiten möglich. Dies liegt einmal daran, daß nur ein geringer Teil

der Land- und Forstwirte buchführungspflichtig ist und selbst von diesen nur ein Teil der Buchführungspflicht nachkommt, so daß in vielen Fällen nicht einmal der Betriebsinhaber über die tatsächlichen Erträge seines Betriebes genaue Auskunft geben kann. Zum anderen ergeben sich durch die in der Land- und Forstwirtschaft übliche enge Verzahnung von Betrieb und Haushalt Probleme bei der Abgrenzung von Betriebsausgaben und Kosten der privaten Lebensführung. Bei ihrer pauschalen Aufteilung dürfte die Tendenz bestehen, die Aufwendungen für den Betrieb eher höher, für den privaten Haushalt eher niedriger zu schätzen.

Außerdem werden landwirtschaftliche Erzeugnisse im Haushalt verwendet, wobei deren vollständige Erfassung und zutreffende Bewertung zumindest zweifelhaft ist. Steuerlich werden pauschale Zuschläge für Naturalentnahmen angesetzt, die in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich sind. Schließlich ist es zur Bestimmung des Reinertrages notwendig, von den Erträgen einen angemessenen Unternehmerlohn abzuziehen. Die Höhe des Unternehmerlohns ist nur durch Schätzung beziehungsweise mit Hilfe von Durchschnittsätzen zu ermitteln, da der mengenmäßige Arbeitseinsatz des Betriebsinhabers und der unentgeltlich mitarbeitenden Familienangehörigen in der Regel nicht exakt erfaßt wird und auch die Bewertung nur schätzungsweise möglich ist, da Vergleichslöhne für fremde Arbeitskräfte fehlen.[1)] Ein bestimmter Gewinn kann durch unterschiedliche Kombinationen von Arbeits- und Kapitaleinsatz erwirtschaftet werden, d.h. Arbeit kann durch Kapital substituiert werden und umgekehrt. Sofern die Grenzkosten für zusätzlichen Arbeits- oder Kapitaleinsatz in etwa gleich sind, wird der Reinertrag durch eine Substitution nur unwesentlich beeinflußt. Wird wegen der Schwierigkeiten bei der Bestimmung des tatsächlichen Unternehmerlohns mit einem vorgegebenen

1) In der Einkommensrechnung des Agrarberichtes 1984, die sich auf das Wirtschaftsjahr 1982/83 bezieht, ist für den Betriebsleiter ein kalkulatorischer Unternehmerlohn von 26.780 DM angesetzt worden, die Beträge für mitarbeitende Familienangehörige sind geringer, vgl. Agrarbericht 1984, Materialband, S. 173.

Arbeitseinsatz pro Flächeneinheit bei gegebener Kapitalausstattung gerechnet, so führt eine Substitution von Kapital durch Arbeit zu einem zu hohen Reinertrag, da ein zu geringer Unternehmerlohn angesetzt wird, im umgekehrten Fall wird ein zu geringer Reinertrag ausgewiesen.

Die genannten Faktoren werden im Einzelfall jeweils nur geringe Auswirkungen auf den Reinertrag haben. Treten sie jedoch kumuliert auf, so ist zu vermuten, daß durch ihre Kumulation die Reinerträge und der Ertragswert falsch bestimmt werden, zumal beachtet werden muß, daß sich Abweichungen der Reinerträge je nach Kalkulationszinsfuß mit einem Vielfachen auf den Ertragswert auswirken.

Schließlich ist die Höhe des anzusetzenden Kalkulationszinssatzes unsicher. Aus der Sicht eines potentiellen Betriebsveräußerers kommt nur der Ansatz der Alternativrendite in Frage. Ein potentieller Nachfrager steht vor dem Problem, ob er für die besondere Sicherheit und die geringe Inflationsgefährdung einen Abschlag von der Alternativrendite vornimmt. Auch darüber sind keine eindeutigen Aussagen möglich, die Höhe des Kalkulationszinssatzes beeinflußt die Ertragswerte aber direkt.

c) Besondere Verhältnisse des Grundstücksmarktes

Der Grund und Boden kann für die verschiedensten Zwecke genutzt werden, sein Wert wird stark von der jeweiligen Nutzungsform beeinflußt. So kann die Nutzungsänderung eines bisher landwirtschaftlich genutzten Grundstücks zur Rohbaufläche zu einer plötzlichen Vervielfachung des Wertes führen. Für die Bestimmung des Verkehrswertes landwirtschaftlicher Grundstücke können nur die Preise der am Markt gehandelten Flächen herangezogen werden, die sowohl vor als auch nach der Veräußerung landwirtschaftlich genutzt werden. Werterhöhungen durch eine Änderung der Nutzungsart dürfen den Verkehrswert landwirtschaftlich genutzter Flächen nicht beeinflussen. Ist eine Nutzungsänderung erfolgt oder in nächster Zukunft zu erwarten,

so ist das entsprechende Grundstück dem Grundvermögen zuzuordnen und als solches zu bewerten.[1] Die Trennung der veräußerten Flächen in noch landwirtschaftlich genutzte und nicht mehr landwirtschaftlich genutzte Grundstücke läßt sich in der Praxis für die Mengenkomponente, d.h. die gehandelten Flächen, einhalten, dagegen nicht für die Preiskomponente.

Zwar bestehen für landwirtschaftliche Grundstücke und Baulandflächen getrennte Märkte, da sich beide Märkte aber auf das gleiche 'Rohprodukt' beziehen, wirken sich Preisänderungen auf einem Markt auch auf dem anderen aus. FEUERSTEIN hat in seiner empirisch-statistischen Analyse des Bodentransfers in Schleswig-Holstein in den Jahren 1954-1968 festgestellt, daß die Höhe des Preises landwirtschaftlich genutzter Grundstücke an erster Stelle durch die Höhe der Baulandpreise, an zweiter Stelle durch den Umfang der Bodennachfrage von Siedlungsgesellschaften und erst an dritter Stelle durch die Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlichen Grundstücke beeinflußt wird.[2] Durch die absolute Höhe und die starken regionalen Unterschiede der Baulandpreise wird sowohl die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswerten als auch die regionale Differenzierung landwirtschaftlicher Grundstückspreise teilweise erklärt. Der Zusammenhang zwischen dem Baulandmarkt und dem Markt für landwirtschaftliche Grundstücke läßt sich folgendermaßen erklären. Eine hohe Baulandnachfrage führt in der Regel auch zu einer erhöhten Nachfrage nach land- und forstwirtschaftlichen Flächen, da Landwirte, die Teile ihrer Betriebsflächen als Bauland veräußert haben, als Nachfrager nach landwirtschaftlich nutzbaren Grundstücken auftreten, um ihre ursprüngliche Wirtschaftsfläche wieder zu erreichen oder zu vergrößern. Die durch Baulandveräußerungen erzielten Mittel werden häufig wieder im land- und forstwirtschaftlichen Sektor investiert und führen dadurch zu Preissteigerungen auch auf dem Markt für landwirtschaftliche Grundstücke.[3] Diese Tendenz wird dadurch gestärkt, daß derartige Bodennachfrager über erhebliche liquide Mittel verfügen und daher zu Preiszugeständnissen

---

1) Eine derartige Regelung ist in § 69 BewG vorgesehen.
2) Vgl. FEUERSTEIN, H., Bodenpreis 1971, S. 28-45 und S.155-159.
3) Vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 475-477.

bereit sein können. Gleichzeitig rechnen viele Grundstückseigentümer damit, daß aufgrund der hohen Nachfrage nach Bauland die Preise ihrer Grundstücke steigen oder gar selbst einmal zu Bauland werden. In Erwartung der Preissteigerungen halten sie ihr Angebot zurück und verursachen dadurch weitere Preissteigerungen. Auf dem Grundstücksmarkt tritt daher das bei reproduzierbaren Gütern nicht übliche Phänomen auf, daß Preissteigerungen nicht zu einer Erhöhung des Angebotes, sondern durch die dadurch ausgelöste Erwartung weiterer Preissteigerungen zu einer Verringerung des Angebots führen.

NELL-BREUNING hat diesen Sachverhalt eindrucksvoll beschrieben: "Über der ganzen Umgebung der städtischen oder sonstigen Siedlung schwebt wie eine Wolke der Wert des bebauten Bodens; niemand weiß, wo diese Wolke sich niederschlagen wird, sicher aber wird sie es irgendwo tun. Und weil dies gerade hier der Fall sein könnte, deshalb gebe ich als Eigentümer dieses hier gelegenen Bodens ihn zu keinem niedrigeren Preis ab. Mit anderen Worten: die Eigentümer einer Bodenfläche, die um ein Vielfaches größer ist, als jemals für Baulandzwecke nachgefragt werden kann, machen einander keine Konkurrenz, um die aktuelle Chance für sich zu realisieren, sondern verhalten sich wie ein eisern geschlossenes Kartell. Und dabei würde jedes Kartell, das versuchen wollte, ein solches, die Nachfrage viefach übersteigendes Angebot zurückzuhalten, in kürzester Zeit platzen. Die Vielzahl der Bodeneigentümer aber verhält sich - ohne jede kartellarische Organisation - musterhaft und beispiellos kartelltreu."[1] Da die Bodeneigentümer in ihrer Gesamtheit betrachtet mit dieser Strategie in den letzten beiden Jahrzehnten gute Erfahrungen gemacht haben, ist zu erwarten, daß dieses Verhalten auch in der Zukunft beibehalten werden wird.

Interessant ist in diesem Zusammenhang eine Feststellung FEUERSTEINS in bezug auf das Angebot landwirtschaftlicher Grundstücke. Landwirtschaftliche Grundstücke werden vor

---

1) NELL-BREUNING, O. von, Preisbildung 1957, S. 236; zitiert nach FEUERSTEIN, H., Bodenpreis 1971, S. 125.

allem von Betrieben mit hoher Fremdkapitalbelastung angeboten.[1] Diese Feststellung stützt die These, daß in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nur geringe Reinerträge erwirtschaftet werden, die langfristig zwar von Betrieben mit hohem Eigenkapitalanteil verkraftet werden können, bei hoher Fremdfinanzierung dagegen langfristig zu Substanzverlusten durch Grundstücksveräußerungen führen, da wegen der geringen laufenden Erträge die Zins- und Tilgungsverpflichtungen nur auf diese Weise erfüllt werden können.

Aus den dargestellten Verhältnissen des Marktes für landwirtschaftliche Grundstücke folgt, daß Landwirte beim Grundstückserwerb - vor allem in der Nähe größerer Siedlungsgebiete - mit den übrigen Bodennachfragern in Konkurrenz treten und wesentlich höhere Preise bezahlen müssen, als sich aus dem Ertragswert der landwirtschaftlichen Nutzung erklären lassen. Diese Entwicklung wirkt sich im Laufe der Zeit auch in weniger dicht besiedelten Gebieten aus. Sie zeigt zwar, warum sich die Ertrags- und Verkehrswerte landwirtschaftlicher Grundstücke deutlich unterscheiden können, erklärt aber nicht, warum Landwirte unter diesen Umständen überhaupt noch Grundstücke zur landwirtschaftlichen Nutzung erwerben und nicht eine Alternativanlage mit höherer Rendite wählen, da selbst bei Berücksichtigung möglicher Preissteigerungen die Preise im Verhältnis zu den erzielbaren Erträgen zu hoch sind, auf den ersten Blick also ökonomisch nicht erklärbares Verhalten vorliegt. Es gibt aber, neben der schwer quantifizierbaren Hoffnung auf Preissteigerungen, verschiedene Gründe, die diesen Widerspruch zumindest teilweise auflösen.

2. Mögliche Erklärungen der Wertdifferenzen

a) Steuervergünstigungen und Zinsverbilligungen

Der Unterschied zwischen Verkehrswert und Ertragswert landwirtschaftlicher Betriebe beziehungsweise landwirtschaftlich ge-

---

1) Vgl. FEUERSTEIN, H., Bodenpreis 1971, S. 56-60 und S. 156.

nutzter Flächen besteht nicht erst seit wenigen Jahren, sondern läßt sich bis zum Ende des letzten Jahrhunderts zurückverfolgen. Die Bewertung des landwirtschaftlichen Vermögens mit dem Ertragswert wurde vor allem damit begründet, daß die Durchschnittsrendite der Landwirtschaft unter der der übrigen Wirtschaftszweige liegt. Einer der nicht quantifizierbaren Gründe für die Differenz zwischen Verkehrs- und Ertragswerten liegt in der Tatsache, daß Land- und Forstwirte ihren Betrieb nicht in erster Linie als Renditeobjekt, das eine möglichst hohe Rendite des eingesetzten Kapitals erwirtschaften soll, sondern als Arbeitsplatz für sich und ihre Familienangehörigen betrachten. Landwirte geben sich also unter Umständen mit Erträgen zufrieden, die einen angemessenen Unternehmerlohn und eine geringe oder auch gar keine Verzinsung des eingesetzten Kapitals ermöglichen.[1] Oder anders ausgedrückt: Für bestimmte Landwirte ist die Erzielung eines mit anderen Anlageformen vergleichbaren Reinertrages keine Voraussetzung für die Fortführung des Betriebes, obwohl eine solche Einstellung ökonomisch nicht begründbar ist. Ein derartiges Verhalten ist vor allem bei Betrieben möglich, die ganz oder überwiegend mit Eigenkapital finanziert sind. Die Technisierung in der Landwirtschaft und die daraus folgende Notwendigkeit zur Flächenaufstockung ist in vielen Betrieben nur durch die Aufnahme von Fremdkapital finanzierbar. In diesen Fällen ist der Betriebsinhaber gezwungen, mindestens eine Rendite in Höhe der Fremdkapitalzinsen zu erwirtschaften, da sie ansonsten zu Lasten des Unternehmerlohnes oder der Substanz finanziert werden müssen. Zinsvergünstigungen für landwirtschaftliche Kredite haben zur Folge, daß die Mindestrendite unter dem durchschnittlichen Marktzinssatz liegen kann. Oder anders ausgedrückt: Zinsvergünstigungen für den Erwerb von Produktionsfaktoren, speziell von Grundstücken, führen dazu,

---

1) So bereits BOESLER, F., Ertragswert 1925, S. 67-70. GERARDY begründet den Verzicht auf Reinerträge mit dem Sicherheitsstreben und dem konservativen Denken der Land- und Forstwirte, die nach seiner Auffassung die fast absolute Sicherheit des Landgutes höher einschätzen als hohe Erträge in einer Alternativanlage; vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 475. Dieses Sicherheitsstreben ist zwar unbestreitbar, doch leisten können es sich nur Betriebe, die eine Mindestrendite erzielen.

daß der Landwirt einen über dem Ertragswert liegenden Preis für den Erwerb bezahlen kann.[1)]

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, daß Landwirte, die den Betrieb geerbt haben, aufgrund der Erbregelung für die Ausgleichsansprüche der Miterben, die ebenfalls an den Ertragswert anknüpfen, nur einen Bruchteil des Verkehrswertes für den "Erwerb des Betriebes" aufwenden müssen. Auch die Anschaffungskosten von Grundstücken, die zwar entgeltlich, aber schon vor längerer Zeit angeschafft wurden, entsprechen nur einem Bruchteil des aktuellen Verkehrswertes. In Rentabilitätsüberlegungen werden häufig die historischen "Anschaffungskosten", nicht aber, was natürlich zutreffend wäre, der tatsächliche Wert im Sinne des potentiellen Veräußerungspreises angesetzt. Dies führt dazu, daß die bilanzielle Eigenkapitalrentabilität über der tatsächlichen Rentabilität liegt. Aufgrund der vor allem in den Grundstücken liegenden stillen Reserven sind aus der Bilanz abgeleitete Rentabilitätsziffern des landwirtschaftlichen Sektors vorsichtig zu interpretieren.

Wird in einem landwirtschaftlichen Betrieb gerade ein angemessener Unternehmerlohn, aber kein Reinertrag erwirtschaftet, so können die verschiedenen Steuervergünstigungen bei der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft dazu führen, daß der verfügbare Nettolohn nach Steuern höher ist als bei einem gleich hohen Bruttoarbeitslohn, den der Landwirt als Arbeitnehmer erzielen könnte. Da der Steuervorteil nur bei der Bewirtschaftung eines eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erzielt wird, kann man von einem "unechten Reinertrag" des Betriebes sprechen. Ebenso wirken sich die aufgrund der staatlichen Subventionierung der landwirtschaftlichen Alters- und Krankenkasse bei Landwirten im Vergleich zu Arbeitnehmern geringeren Sozialversicherungsaufwendungen

---

1) Zinsvergünstigungen werden bei engen Märkten an die Anbieter weitergegeben, vgl. GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 90. Zum Einfluß von Zinsvergünstigungen vgl. auch FEUERSTEIN, H., Bodenpreis 1971, S. 70-73, der keinen eindeutigen Einfluß des Zinssatzes auf die Preise feststellen konnte. Das kann aber darin liegen, daß der Einfluß des Zinses durch andere Faktoren überlagert wurde. Betriebswirtschaftlich sind höhere Preise bei geringeren Finanzierungskosten erklärbar.

aus. Schließlich ist zu beachten, daß der Land- und Forstwirt bei einer Betriebsaufgabe in der Regel nicht als qualifizierter Arbeitnehmer in einem anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb arbeiten kann, sondern in einem anderen Wirtschaftszweig tätig werden muß, für den er über keine Ausbildung verfügt, so daß er dort nur einen geringeren Bruttolohn erhält. Die drei Faktoren können dazu führen, daß in Betrieben, in denen kein Reinertrag, sondern nur ein Unternehmerlohn erwirtschaftet wird, bei Fortführung ein höheres verfügbares Einkommen erwirtschaftet wird als bei Betriebsaufgabe. Der Differenzbetrag muß folglich als "unechter Reinertrag" dem Betrieb zugerechnet werden.

Bisher wurde nicht berücksichtigt, daß bei einer Betriebsaufgabe Erträge aus der Anlage des freiwerdenden Kapitals erzielt werden können. Damit eine Betriebsaufgabe betriebswirtschaftlich sinnvoll ist, müssen die Erträge aus der alternativen Kapitalanlage nicht nur die tatsächlich erzielten Reinerträge, sondern auch die durch bestimmte Vergünstigungen entstehenden "unechten Reinerträge" übersteigen. Besonders hoch können die "unechten Reinerträge" werden, wenn der Landwirt aufgrund seines Alters, seiner Ausbildung oder der allgemeinen Wirtschaftslage keinen Arbeitsplatz außerhalb seines Betriebes finden würde. In diesen Fällen müssen die Erträge aus der Alternativanlage zusätzlich zu den genannten Größen den Ausfall des Unternehmerlohns übersteigen, damit sich die Betriebsaufgabe lohnt. Das bedeutet aber, daß es in Einzelfällen betriebswirtschaftlich durchaus zweckmäßig sein kann, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb weiter zu bewirtschaften, auch wenn keine oder nur geringe Reinerträge erzielt werden, aber zumindest der Unternehmerlohn erwirtschaftet wird. Eine derartige Situation mag nur bei wenigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gegeben sein. Für alle Betriebe gilt aber, daß sie durch Steuerersparnisse und andere Vergünstigungen "unechte Reinerträge" erzielen. Daraus folgt aber, daß der tatsächlich erzielte Reinertrag im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb um die "unechten Reinerträge", die nur im Einzelfall annähernd quantifizierbar sind, unter den

Reinerträgen einer potentiellen Alternativanlage liegen kann. Die bisherigen Ausführungen zeigen, daß die Betriebsfortführung bei geringen Reinerträgen durch ökonomisch nicht erklärbare Faktoren beeinflußt wird, in Einzelfällen aus der Sicht des Betriebsinhabers aber ökonomisch durchaus zweckmäßig sein kann.

b) Die Fixkostendegression

In der Landwirtschaft spielen neben dem Boden auch die Betriebsmittel und Wirtschaftsgebäude als Produktionsfaktoren eine wichtige Rolle. Diese Produktionsfaktoren sind nicht beliebig teilbar. Eine gegebene Ausstattung mit diesen Produktionsfaktoren bedingt, wenn der optimale Einsatz aller Produktionsfaktoren erreicht werden soll, eine bestimmte Größe der bewirtschafteten Fläche.[1)] Da auch in der Landwirtschaft ein großer Teil der Kosten Fixkosten sind, führt, solange bei den übrigen Produktionsfaktoren noch freie Kapazitäten vorhanden sind, eine Ausdehnung der bewirtschafteten Fläche zum bekannten Phänomen der Fixkostendegression und damit zu steigenden Gewinnen. Dieser Zusammenhang gilt in der Landwirtschaft uneingeschränkt, da die Preise landwirtschaftlicher Produkte zum Teil durch die EG-Agrarmarktordnungen festgelegt sind, so daß eine Ausdehnung der Produktion nicht zu Preisrückgängen führt. Bei den übrigen Produkten sind die Voraussetzungen der vollkommenen Konkurrenz gegeben. Der einzelne Landwirt hat wegen des geringen Marktanteils keinen Einfluß auf die Preise, eine Mengenerhöhung eines Anbieters führt nicht zu Preisrückgängen. Insgesamt gilt, daß die Erlöse pro Flächeneinheit bei Erhöhung der Produktion durch Flächenausdehnung konstant bleiben. Dies bedeutet aber, daß bei einem Landwirt, der aufgrund freier Kapazitäten bei den übrigen Produktionsfaktoren als Bodennachfrager auftritt, der maximal zahlbare Pachtpreis nicht durch den Reinertrag und die Kaufpreisobergrenze nicht

1) In der Praxis läßt sich die "optimale" Betriebsgröße kaum exakt bestimmen. Auch in der landwirtschaftlichen Betriebslehre ist diese Frage noch nicht endgültig gelöst, vgl. STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U., Landwirtschaftliche Betriebslehre 1982, S. 297-312.

durch die diskontierten Reinerträge pro Flächeneinheit, sondern jeweils durch die höheren Deckungsbeiträge pro Flächeneinheit bestimmt wird.[1)]

Ein einfaches Beispiel soll diesen Zusammenhang verdeutlichen. Ein Land- und Forstwirt bewirtschaftet einen Betrieb mit einer in seinem Eigentum stehenden Wirtschaftsfläche von 20 Hektar. Er erzielt im Durchschnitt mehrerer Jahre Erlöse von 2.500 DM/Hektar. Die variablen Kosten betragen 1.200 DM/Hektar, darin ist ein kalkulatorischer Unternehmerlohn von 600 DM/Hektar enthalten. Die gesamten Fixkosten betragen 20.000 DM/Jahr, der Reinertrag folglich 300 DM/Hektar.[2)] Unterstellt man, daß die optimale Betriebsgröße bei 25 Hektar liegt, d.h. daß mit der vorhandenen Betriebsmittel- und Gebäudeausstattung noch weitere 5 Hektar bewirtschaftet werden können, so stellt sich das Entscheidungsproblem folgendermaßen dar. Der Landwirt kann für die Zupacht zusätzlicher Flächen nicht nur den Reinertrag von 500 DM/Hektar,[3)] sondern den Deckungsbeitrag von 1.300 DM/Hektar aufwenden, ohne daß sich seine Situation verschlechtert. Entsprechend ergibt sich seine Kaufpreisobergrenze nicht durch Diskontierung des Reinertrages, sondern des Deckungsbeitrages.

---

1) Auch GERARDY geht davon aus, daß der durch die Technisierung notwendige größere Flächenbedarf zu Preissteigerungen führt. "Alle Landwirte haben im Zuge der Umstrukturierung des letzten Jahrzehnts wertvolle Maschinen erwerben müssen, die nur in den seltensten Fällen voll ausgelastet sind. Wenn also ein Landwirt Grundstücke hinzuerwirbt, ist es meist nicht notwendig, den Maschinenpark zu vergrößern; der Zuwachs an Land bedeutet also eine wesentliche Verbesserung der Wirtschaftlichkeit des Betriebes. Man läßt sich diese etwas kosten, denn in wenigen Jahren sind die Mehrkosten durch erhöhte Einnahmen aufgewogen." GERARDY, Th., Grundstücksbewertung 1980, S. 476.

2) Die angenommenen Kosten enthalten keine kalkulatorischen Zinsen für das im Grund und Boden gebundene Kapital, die kalkulatorischen Zinsen für das in den übrigen Wirtschaftsgütern gebundene Kapital sind in den fixen Kosten enthalten. Das bedeutet, daß der gesamte Reinertrag die Verzinsung des Bodenwertes darstellt.

3) Bei einer vorhandenen Fläche von 20 Hektar wird ein Reinertrag von 300 DM/ha erzielt, bei optimaler Betriebsgröße von 25 Hektar ergibt sich aus den Daten des Beispiels ein Reinertrag von 500 DM/ha. Dieser optimale Reinertrag wird hier als Vergleichsmaßstab gewählt.

Unterstellt man, daß der Landwirt die Möglichkeit hat, 5 Hektar Fläche zu einem Preis von 800 DM/Hektar zu pachten, ergeben sich folgende Auswirkungen auf seine Erfolgsrechnung.

Bewirtschaftete Fläche	20 Hektar	25 Hektar
Erlöse/Jahr	50.000 DM	62.500 DM
./. Fixe Kosten/Jahr	20.000 DM	20.000 DM
./. Variable Kosten/Jahr	24.000 DM	30.000 DM
./. Pachtaufwendungen/Jahr	-	4.000 DM
= Reinertrag/Jahr	6.000 DM	8.500 DM
+ Unternehmerlohn/Jahr	12.000 DM	15.000 DM
= Gewinn/Jahr	18.000 DM	23.500 DM

Unter den angenommenen Daten des Beispiels erzielt er einen zusätzlichen Reinertrag von 2.500 DM und einen zusätzlichen Unternehmerlohn von 3.000 DM. Da der Unternehmerlohn als variabel angesetzt wurde, beeinflußt er die Entscheidung nicht, er ist für die Preisobergrenze nicht entscheidungsrelevant. Unterstellt man, daß der Landwirt den gesamten Deckungsbeitrag von 1.300 DM/Hektar als Pachtpreis bezahlt, so erwirtschaftet er bei Flächenausdehnung keinen zusätzlichen Reinertrag, aber einen zusätzlichen Unternehmerlohn von 3.000 DM. Auch in diesem Fall wäre die Flächenausdehnung zweckmäßig, sofern er nicht anderweitig einen entsprechenden Lohn verdienen kann. Die Kaufpreisobergrenzen auf der Grundlage des optimalen Reinertrages beziehungsweise des Deckungsbeitrages und bei Anwendung unterschiedlicher Kalkulationszinssätze sind in der folgenden Tabelle zusammengefaßt.

Zinssatz	Kaufpreisobergrenze pro Hektar in DM	
	Reinertrag 500 DM/Hektar	Deckungsbeitrag 1.300 DM/Hektar
5,5 % nach BewG	9.000	23.400
4 %	12.500	32.500
3 %	16.665	43.300

Das Beispiel zeigt, daß sich der Landwirt betriebswirtschaftlich durchaus rational verhält, wenn er bei Pacht oder Kauf zusätzlicher Flächen deutlich über den (diskontierten) Reinerträgen liegende Preise zahlt. Die zunehmende Technisierung in der Landwirtschaft führt zu einer Ausdehnung der Betriebsgröße, um den optimalen Betriebsmitteleinsatz sicherzustellen. Diese Tendenz führt zu einer verstärkten Bodennachfrage, wobei von bestehenden Betrieben für zusätzliche Betriebsflächen erheblich höhere Preise gezahlt werden können als bei Erwerb eines ganzen Betriebes. Bei der Festlegung von Preisobergrenzen ist stets die konkrete Entscheidungssituation zu berücksichtigen. Sie hängt davon ab, ob es sich um eine Grenzentscheidung, d.h. um eine Entscheidung über den Erwerb einer zusätzlichen Flächeneinheit, oder um eine Entscheidung über den Gesamtbestand, hier also um den Erwerb eines ganzen Betriebes handelt.[1)]

Die im Beispiel unterstellten Daten legen aber eine andere Fragestellung nahe. Wäre es für den Landwirt im Beispiel nicht zweckmäßiger, statt weitere Flächen zu einem hohen Preis zu erwerben, die vorhandenen Flächen zu diesem Preis zu veräußern, seinen Betrieb also aufzugeben? Kann er seine Betriebsflächen zu 800 DM/Hektar verpachten, so erzielt er höhere Reinerträge als bei Eigenbewirtschaftung. Kann er bei einer Veräußerung der Flächen einen Preis von 25.000 DM/Hektar erzielen, so erzielt er bei einem unterstellten Zinssatz von 5 % jährlich Reinerträge von 25.000 DM. Neben den oben genannten Problematik der "unechten Reinerträge" und des alternativen Arbeitsplatzes ist folgendes zu beachten. Sofern nicht der gesamte Betrieb mit allen Wirtschaftsgütern veräußert oder verpachtet werden kann, was bei kleinen und mittleren Betrieben nur sehr selten der Fall ist, ergibt sich folgendes Problem. Die landwirtschaftlichen Flächen können einzelnen veräußert oder verpachtet werden, die Preise liegen dabei tendenziell höher als bei Veräußerung der Gesamtfläche. Die übrigen Wirtschaftsgüter dagegen sind entweder überhaupt

---

1) Vgl. STÜTZEL, W., Wert und Preis 1976, Sp. 4417-4419.

nicht oder nur zu deutlich unter den Buchwerten liegenden Preisen zu veräußern. Die landwirtschaftlichen Betriebsgebäude haben bei Betriebsauflösung einen gegen Null gehenden Wert, da sie für andere als landwirtschaftliche Zwecke kaum nutzbar sind. Auch die vorhandenen Maschinen können oft nur zu geringen Preisen veräußert werden. Unterstellt man für das Beispiel, daß andere Wirtschaftsgüter im Wert von 200.000 DM vorhanden sind, die noch 10 Jahre nutzungsfähig sind, so wird der investierte Betrag bei Fortführung des Betriebes im Laufe der 10 Jahre in voller Höhe von 20.000 DM pro Jahr über den Markt zurückerstattet, da der Betrieb mit Gewinn arbeitet. Der Betrag von 20.000 DM entspricht den fixen Kosten. Können die Wirtschaftsgüter nur für 100.000 DM veräußert werden, so wird für diesen Betrag ein Zinsertrag von 5.000 DM/Jahr erzielt. Die Differenz zwischen dem Endwert der Alternativanlage und dem Endwert bei Rückgewinnung der investierten Beträge durch den Markt muß in diesen 10 Jahren von den höheren Erträgen aus der Alternativanlage der Grundstückserlöse gedeckt werden. Trotz hoher Grundstückspreise mit entsprechenden Alternativrenditen kann daher eine Weiterführung des Betriebes betriebswirtschaftlich zweckmäßig sein. Den Veräußerungsgewinnen bei Grundstücken können Veräußerungsverluste bei anderen Wirtschaftsgütern gegenüberstehen, die bei der Entscheidung zu berücksichtigen sind.

c) Die Übertragung stiller Rücklagen

Nach § 6b EStG ist es zulässig, die bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter erzielten Veräußerungsgewinne mit den Anschaffungskosten anderer Wirtschaftsgüter zu verrechnen und dadurch die Besteuerung der Veräußerungsgewinne in die Zukunft zu verschieben. Der Anwendungsbereich des § 6b EStG ist auf buchführende Steuerpflichtige beschränkt, § 6c EStG erweitert den Anwendungsbereich aber auf Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Einnahmenüberschußrechnung er-

mitteln, und auf Land- und Forstwirte, bei denen der Gewinn durch Durchschnittsätze festgestellt wird.[1)]

Veräußerungsgewinne in erheblichem Umfange treten bei Land- und Forstwirten vor allem dann auf, wenn bisher betrieblich genutzte Grundstücke für nichtlandwirtschaftliche Zwecke, beispielsweise als Bauland, veräußert werden. Die Veräußerungsgewinne können auf alle in § 6b Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter mit Ausnahme von Anteilen an Kapitalgesellschaften übertragen werden. Voraussetzung für eine vollständige Übertragung der Veräußerungsgewinne ist, daß begünstigte Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe der Veräußerungsgewinne angeschafft oder hergestellt werden. Eine vollständige Übertragung hoher Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden ist bei Landwirten häufig nur dann möglich, wenn wiederum Grund und Boden beschafft wird, da die übrigen Wirtschaftsgüter im Betrieb bereits vorhanden sind und Neu- oder Ersatzbeschaffungen nicht die Übertragung der gesamten stillen Rücklagen ermöglichen.

Der Landwirt steht damit grundsätzlich vor der Entscheidung, ob er die Veräußerungserlöse im landwirtschaftlichen Betrieb reinvestieren soll, vor allem in Grundstücken, oder ob eine Anlage außerhalb des Betriebes eine höhere Rendite erbringt. Bei dieser Entscheidung ist zu berücksichtigen, daß bei einer Investition im landwirtschaftlichen Betrieb der gesamte Veräußerungserlös zur Reinvestition zur Verfügung steht, bei einer Alternativanlage dagegen nur der um die Steuern auf die Veräußerungsgewinne gekürzte Betrag. Das bedeutet aber nichts anderes, als daß sich der Landwirt bei einer Investition im landwirtschaftlichen Betrieb mit einer geringeren Rendite zufrieden geben kann als bei einer Alternativanlage. Zwar werden die übertragenen Veräußerungsgewinne irgendwann in der Zukunft einmal besteuert, bei einer Übertragung auf

---

1) Zu den Einzelheiten der §§ 6b, 6c EStG vgl. BIERGANS, E., Einkommensteuer 1982, S. 350-362; speziell bei Land- und Forstwirten KANZLER, H.-J., Übertragung 1983, S. 509-516.

Grund und Boden kann (wird) aber der Besteuerungszeitpunkt weit außerhalb des Planungszeitraumes liegen, wodurch die "latente" Steuerbelastung der Reinvestition im Betrieb im Entscheidungszeitpunkt nicht entscheidungsrelevant ist.

Auch dieser Fall wird durch ein Beispiel verdeutlicht.
Ein Land- und Forstwirt hat durch die Veräußerung eines Betriebsgrundstücks von einem Hektar Größe einen Preis von 250.000 DM erzielt. Der Buchwert des Grundstücks betrug 30.000 DM. Der Landwirt kann 5 Hektar landwirtschaftliche Nutzfläche zu einem Preis von 50.000 DM/Hektar erwerben, er kann den um die Steuern verringerten Betrag auch in Wertpapieren anlegen. Bei einem Steuersatz von 50 % stehen bei der Alternativanlage nur 140.000 DM zur Verfügung. Erzielt er bei der Alternativanlage eine Rendite von 6 % = 8.400 DM pro Jahr, so genügt bei der Anlage im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eine Rendite von 3,36 %,[1] um gleichhohe jährliche Erträge zu erwirtschaften.

Die Entscheidung hängt im Einzelfall von der Höhe der Veräußerungserlöse und des Buchwertes, vom anzuwendenden Steuersatz und von der Renditedifferenz zwischen der begünstigten Wiederanlage im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und der Alternativanlage ab. Generell läßt sich feststellen, daß durch die Möglichkeit zur Übertragung von Veräußerungsgewinnen bestehende Renditedifferenzen verringert werden und dadurch eine Wiederanlage im landwirtschaftlichen Betrieb begünstigt wird. Das bedeutet aber, daß in derartigen Fällen auch bei rationaler Entscheidung über den Ertragswerten liegende Preise für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gezahlt werden können.

Derartige Entscheidungen werden zusätzlich durch nicht quantifizierbare psychologische Faktoren beeinflußt.
Da Land- und Forstwirte, die Grundstücke zu hohen Preisen veräußern konnten, mit dieser Anlageform gute Erfahrungen ge-

---

1) Bei einer Alternativrendite von 8 % genügt im Beispiel eine rechnerische Rendite von 4,48 %.

macht haben, rechnen sie - bewußt oder unbewußt - auch in der Zukunft mit ähnlichen Preissteigerungen, die teilweise im Kaufpreis antizipiert werden.

Weiterhin ist zu beachten, daß die dargestellte Situation - hohe Veräußerungserlöse durch Verkauf einzelner Grundstücke und die Möglichkeit zur Wiederanlage der Mittel im eigenen Betrieb - gerade bei Landwirten auftritt, die ihren Betrieb fortführen wollen. Neben der steuerbegünstigten Wiederanlage der Veräußerungserlöse kann dann auch das oben dargestellte Problem des optimalen Faktoreinsatzes die Wiederherstellung oder Vergrößerung der ursprünglichen Wirtschaftsfläche zu einem über dem Ertragswert liegenden Preis erforderlich machen. Die einzelnen Gründe treten kumuliert auf. Schließlich ist zu berücksichtigen, daß die Landwirte über die notwendigen liquiden Mittel zur Eigenfinanzierung des Grundstückserwerbs verfügen. Einmal gezahlte hohe Preise, d.h. deutlich über den bisher in einem Gebiet üblichen Preisen, können zu einer dauerhaften oder zumindest längerfristigen Blockade des Bodenmarktes dieser Region führen, da die in einem Fall tatsächlich gezahlten Preise leicht den Charakter von Mindestpreisforderungen potentieller Bodenanbieter annahmen. Hat z.B. ein 6b-Landwirt für die Ersatzbeschaffung einer landwirtschaftlichen Nutzfläche von einem Hektar einen Preis von 50.000 DM gezahlt, so ist dieser durch die Übertragung der Veräußerungsgewinne beeinflußt. Andere potentielle Bodenanbieter kennen diesen Preis, sie werden, um Boden zu veräußern, mindestens den gleichen Preis fordern. Es interessiert sie nicht, daß der in einem Fall zustandegekommene Preis durch subjektive Faktoren beeinflußt wurde, die bei anderen potentiellen Bodennachfragern nicht gegeben sind. Diese können bei rationalem Verhalten einen entsprechend hohen Bodenpreis nicht zahlen, Ergebnis ist die Blockade des Bodenmarktes. Diese Blockade wird, wie oben schon dargestellt, durch die Erwartung weiterer Preissteigerungen ebenso verstärkt wie durch die Tatsache, daß der Bodenanbieter die Veräußerungsgewinne versteuern muß.

§ 6b EStG, der geschaffen wurde, um durch Übertragung von Veräußerungsgewinnen strukturelle Anpassungen zu erleichtern, zeigt also auch negative Auswirkungen.[1] Durch die Möglichkeit zur Übertragung der Veräußerungsgewinne wird ein Landwirt eher bereit sein, ein mit Veräußerungsgewinnen belastetes Grundstück zu veräußern. Insofern tritt der vom Gesetzgeber erwünschte Effekt ein. Bei der Wiederanlage der Mittel kann der Landwirt bei gleicher Rendite verschiedener Anlagemöglichkeiten für solche Alternativanlagen, auf die eine Übertragung der Veräußerungsgewinne möglich ist, einen höheren Preis bezahlen als bei den anderen Anlagemöglichkeiten. Daraus resultiert eine Tendenz zu Preissteigerungen. Bei gleichem Preis verschiedener Alternativanlagen kann er sich bei begünstigten Anlageformen mit einer geringeren Rendite zufriedengeben, da sein Investitionsvolumen um die vorläufig gesparten Steuerzahlungen höher ist. Fragt der Landwirt wieder Grund und Boden nach, so stehen ihm auf der anderen Seite Bodenanbieter gegenüber, bei denen keine Möglichkeit zur Übertragung der Veräußerungsgewinne besteht. Von Ausnahmen beispielsweise bei Flächenarrondierung abgesehen, kommen als Anbieter landwirtschaftlicher Einzelgrundstücke vor allem kleine Nebenerwerbslandwirte in Betracht, die ihren Betrieb im Ganzen oder stückweise aufgeben, beziehungsweise Personen, die überhaupt keinen landwirtschaftlichen Betrieb im betriebswirtschaftlichen Sinne mehr bewirtschaften, deren Grundstücke steuerrechtlich aber noch als landwirtschaftliches Betriebsvermögen gelten. Sie müssen die Veräußerungsgewinne versteuern, da eine Reinvestition im Betrieb nicht mehr geplant ist oder ein Betrieb nicht mehr existiert.[2] Durch die Steuer auf die Veräußerungsgewinne kann eine Tendenz zum Halten der entsprechenden Wirtschaftsgüter eintreten, die zu einer tenden-

---

1) Auch nach Auffassung von KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 208 hat die Übertragung aufgedeckter stiller Rücklagen "wesentlich zu der Preissteigerung am Bodenmarkt beigetragen".

2) Sofern die landwirtschaftlichen Grundstücke bereits früher ins Privatvermögen überführt worden sind, tritt keine Steuerpflicht ein. Auch bei Betriebsgrundstücken kann durch die Freibeträge der § 14, 14a EStG im Einzelfall keine Steuerschuld entstehen, vgl. dazu MARTIN, F., Veräußerung 1981, S. 1007-1013; OSTERMEIER, P., Bodengewinnbesteuerung 1982, S. 388-391 und GROSSMANN, D., Entwicklung 1984, S. 645-648.

ziellen Angebotsverknappung und damit ebenfalls zu steigenden Preisen führt. Aus der Sicht des potentiellen Veräußerers eines mit Veräußerungsgewinnen belasteten Grundstücks oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann es betriebswirtschaftlich durchaus zweckmäßig sein, daß Grundstück beziehungsweise den Betrieb weiter zu nutzen, auch wenn mit dem Grundstück beziehungsweise Betrieb geringere laufende Erträge erwirtschaftet werden als mit einer Alternativanlage. Daraus folgt, daß die geringe Rendite landwirtschaftlicher Betriebe teilweise durch die in diesen Betrieben vorhandenen stillen Reserven erklärt werden kann.

Die Aussagen gelten allerdings nur dann, wenn von der Besteuerung der Veräußerungsgewinne beziehungsweise von der Möglichkeit zur Übertragung von Veräußerungsgewinnen ein Einfluß auf den Verkaufszeitpunkt der mit stillen Reserven belasteten Wirtschaftsgüter ausgeht. Während in der Literatur überwiegend die Auffassung vertreten wird, daß die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen dazu führt, daß die Wirtschaftsgüter erst später veräußert und der Investor in seiner Investition eingeschlossen wird (lock-in-Effekt), kommt SCHNEIDER zum gegenteiligen Ergebnis.[1)]

Für den hier geschilderten Fall ist zu berücksichtigen, daß aus der Sicht des reinvestierenden Landwirts die Verkaufs- und Wiederanlageentscheidung getrennte Vorgänge sind. Die Veräußerung eines Grundstückes für nichtlandwirtschaftliche Zwecke zu einem hohen Preis kann vorteilhaft sein, auch wenn die stillen Reserven besteuert werden. Die Möglichkeit der Übertragung stiller Rücklagen beeinflußt dann in erster Linie die Reinvestitionsentscheidung. Hier wirkt die Übertragung aber eindeutig zugunsten einer Reinvestition im Betrieb.

---

1) Vgl. SCHNEIDER, D., Besteuerung 1976, S. 197-210 mit ausführlichen Literaturhinweisen. Zu den unterschiedlichen Auffassungen vgl. die kontroverse Diskussion zwischen DÖRING und SCHNEIDER. DÖRING, U., Transaktionsfaktor 1984, S. 483-493; SCHNEIDER, D., Wertsteigerungen 1985, S. 79-80; DÖRING, U., Sperreffekt 1985, S. 81-82.

Nur aus der Sicht von Bodenanbietern, die keine Reinvestition im landwirtschaftlichen Betrieb tätigen wollen, kann sich der lock-in-Effekt auswirken. Ob er wirkt, hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab, doch können gerade bei Grundstücken, die bisher verpachtet waren, die Voraussetzungen dafür - insbesondere konstante zeitliche Grenzerträge - gegeben sein.

Die dargestellten Gründe können dazu führen, daß bei rationalen Entscheidungen der einzelnen Marktteilnehmer die Verkehrswerte landwirtschaftlicher Grundstücke über den Ertragswerten liegen. Obwohl die Einflußfaktoren nur im Einzelfall quantifiziert werden können, ist zu vermuten, daß sie die bestehenden Differenzen nur teilweise erklären, zumal sie nicht bei allen Verkaufsfällen wirksam werden. Da in einem räumlich begrenzten Gebiet oft nur wenige Verkaufsfälle vorliegen, können die Preise durch diese Faktoren aber nicht unwesentlich beeinflußt werden. Daher ist es auch aus diesen Gründen zweifelhaft, ob sich aus den Marktpreisen überhaupt gemeine Werte, die von'Jedermann'erzielt werden können, ermitteln lassen. Dies bedeutet aber, daß es nur begrenzt möglich ist, von den am Markt erzielten Preisen auf den Wert der übrigen Grundstücke zu schließen. Es ist vielmehr zu vermuten, daß zu den durchschnittlichen Marktpreisen zwar ein bestimmter Teil der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke veräußert werden könnte, aber mit Sicherheit nicht der Gesamtbestand. Die genannten Faktoren sprechen einerseits dafür, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nicht mit dem gemeinen Wert zu bewerten, sie zeigen andererseits nochmals die Schwierigkeiten, die bei der Festlegung des von 'Jedermann' erzielbaren gemeinen Wertes auftreten.

B. DARSTELLUNG UND KRITISCHE ANALYSE DES GELTENDEN WERTERMITTLUNGSVERFAHRENS

I. Umfang und Abgrenzung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

1. Überblick über den Ablauf der Vermögensbewertung

Nachdem bisher ausführlich die Frage des bei der substanzsteuerlichen Vermögensbewertung anzuwendenden Wertmaßstabes diskutiert und als Ergebnis festgestellt worden ist, daß bei einem Auseinanderfallen von Ertragswert und gemeinem Wert der erstere unter Gleichmäßigkeitsgesichtspunkten zu zutreffenderen Ergebnissen führt, wird im folgenden geprüft, wie das Verfahren zur Bestimmung des Ertragswertes gestaltet sein muß, damit ein für steuerliche Zwecke brauchbarer Wert ermittelt werden kann. Denn nur wenn das Wertermittlungsverfahren den Anforderungen der Gleichmäßigkeit und Praktikabilität der Besteuerung entspricht, können diesen Anforderungen genügende Werte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ermittelt werden. Da, wie oben bereits gezeigt wurde,[1] die Festlegung des Kalkulationszinssatzes und der Lebensdauer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes relativ unproblematisch ist, besteht die Hauptaufgabe des Wertermittlungsverfahrens in der zutreffenden Erfassung der Erträge.

Ausgangspunkt der Betrachtung ist das bei der Einheitsbewertung 1964 angewandte Wertermittlungsverfahren, das dargestellt und in Bezug auf die angesprochenen Kriterien überprüft wird. Zu fragen ist insbesondere, ob dieses Verfahren, eventuell in modifizierter Form, für eine neue Hauptfeststellung geeignet ist oder ob ein völlig neues Bewertungsverfahren konzipiert werden muß, um eine gleichmäßige Wertermittlung zu erreichen.

Der Bewertungsablauf bei der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach dem bisher angewandten Bewertungsverfahren kann in folgende Schritte unterteilt werden:

---

1) Vgl. S. 150-156 dieser Arbeit.

(1) Zunächst ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen von den übrigen Vermögensarten abzugrenzen und zur wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zusammenzufassen.

(2) Die wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes wird in den Wirtschafts- und den Wohnteil aufgeteilt.

(3) Sind in einem Betrieb mehrere Nutzungen vorhanden, so ist der Wirtschaftsteil in die einzelnen Nutzungen zu untergliedern.

(4) Der Ertragswert der einzelnen Nutzungen wird durch ein vergleichendes Verfahren ermittelt. Geringst- und Unland werden mit festen Hektarsätzen bewertet, für Abbauland und Nebenbetriebe werden Einzelertragswerte ermittelt. Durch Addition dieser Werte ergibt sich der Wirtschaftswert des Betriebes.

(5) Der Wohnteil wird nach dem Ertragswertverfahren für bebaute Grundstücke bewertet; zusammen mit dem Wirtschaftswert bildet er den Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

(6) Gehört der Betrieb mehreren Eigentümern, so ist der Einheitswert auf die Eigentümer aufzuteilen.

An diesem Bewertungsablauf ist die Vorgehensweise im folgenden Kapitel in etwa orientiert.

2. Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dauernd zu dienen bestimmt sind.[1] Unter welchen Voraussetzungen

---

1) Vgl. § 33 Abs. 1 Satz 1 BewG.

ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, wurde oben bereits geklärt. Es muß aber an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen werden, daß der Begriff Betrieb in diesem Zusammenhang nicht im betriebswirtschaftlichen Sinne zu verstehen ist, da der land- und forstwirtschaftliche Betrieb nach dem Bewertungsgesetz weder eine Mindestgröße, noch das Vorhandensein von Wirtschaftsgebäuden und Betriebsmitteln voraussetzt und auch keine Zusammenfassung von Grund und Boden, Gebäuden und Betriebsmitteln zu einer organisatorischen Einheit fordert.[1] Erforderlich ist lediglich die nachhaltige land- und forstwirtschaftliche Nutzung der Flächen, entscheidendes Merkmal ist die Zwecksetzung der bewirtschafteten Flächen.[2]

Ziel der Bewertung ist der Ertragswert des Betriebes, Bewertungsobjekt sind jedoch zunächst die einzelnen Nutzungen oder Nutzungsteile. Durch die Addition der Werte der einzelnen Nutzungen ergibt sich der Gesamtwert des Betriebes. Die Unterteilung ist notwendig, da bei der Ermittlung des Ertragswertes nicht von den tatsächlich erzielten Erträgen, sondern von der Ertragsfähigkeit ausgegangen wird, die bei den einzelnen Nutzungen unterschiedlich ist. Die Unterteilung des Betriebes in verschiedene Nutzungen macht es notwendig, die einzelnen Wirtschaftsgüter ganz oder anteilig einer Nutzung zuzuordnen.

Die Unterteilung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in unterschiedliche Nutzungen führt zu einer gleichmäßigeren Bewertung als die Bewertung des Gesamtbetriebes nach den Verhältnissen der dominierenden Nutzung. Dennoch ist die Unterteilung mit Problemen verbunden. Sind in einem Betrieb mehrere Nutzungen vorhanden, so können den einzelnen Nutzungen die Grundflächen und die Wirtschaftsgüter, die nur für die Bewirtschaftung einer einzigen Nutzung eingesetzt werden, eindeutig zugeordnet werden. In jedem Betrieb sind aber Wirtschaftsgüter vorhanden, die zur Bewirtschaftung mehrerer oder aller

---

1) Diese Auffassung hat der Bundesfinanzhof mehrfach bestätigt, vgl. bspw. BFH-Urteil vom 28.6.1974, III R 43/73, BStBl. II 1974, S. 702-704 mit weiteren Rechtsprechungshinweisen.
2) Vgl. BFH-Urteil vom 05.12.1980, III R 56/77, BStBl. II 1981, S. 500.

Nutzungen eingesetzt werden. Diese Wirtschaftsgüter können einer bestimmten Nutzung nicht oder nur anteilmäßig zugerechnet werden. Das nicht oder nur schematisch lösbare Zurechnungsproblem hat bei der Einheitsbewertung 1964 nicht zu größeren praktischen Schwierigkeiten geführt, da die Ertragsfähigkeit der Nutzungen der Hauptfeststellung vor allem durch die Ertragsfähigkeit des Bodens bestimmt und der Einfluß der maschinellen Ausstattung des Betriebes nur in relativ geringem Umfang anhand globaler Zu- und Abschläge berücksichtigt worden ist. Bei einer eventuellen neuen Hauptfeststellung müssen aber, wenn zutreffende Ertragswerte ermittelt werden sollen, die maschinelle Ausstattung und die Betriebsorganisation stärker berücksichtigt werden. Eine Beibehaltung der Bewertung nach Nutzungsarten könnte dann auch zu für die Bewertung bedeutsamen Zurechnungsproblemen führen.

3. Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als wirtschaftliche Einheit

a) Grundsätze zur Bildung einer wirtschaftlichen Einheit

Bei der Bewertung des Vermögens ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten und ihr Wert im ganzen festzustellen.[1] Das Bewertungsgesetz sieht prinzipiell eine Gesamtbewertung vor, durch die Ausnahmeregelung für das Betriebsvermögen[2] findet eine Gesamtbewertung aber nur noch für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen und das Grundvermögen statt. Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit hat nach der Verkehrsanschauung zu erfolgen. Daneben sind die "örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen."[3] Neben den objektiven Kriterien der Verkehrsanschauung und der örtlichen Gewohnheit sind folglich auch subjektive Faktoren zu berücksichtigen, wobei den objektiven Kriterien der Vorrang gebührt.[4] In eine wirtschaftliche

---

1) Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 BewG; zur Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit vgl. auch GEISLER, B., Wirtschaftliche Einheit 1984, S. 561-565.
2) Vgl. § 98a BewG.
3) RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 10 zu § 2 BewG.
4) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 11 zu § 2 BewG.

Einheit können immer nur Wirtschaftsgüter einer Vermögensart einbezogen werden. Voraussetzung für die Zusammenfassung verschiedener Wirtschaftsgüter zu einer wirtschaftlichen Einheit ist weiterhin, daß die Wirtschaftsgüter demselben Eigentümer gehören. Für die Zusammenfassung ist nicht das juristische Eigentum notwendig, es genügt wirtschaftliches Eigentum.[1] Eine Ausnahmeregelung gilt für Ehegatten. Werden sie gemeinsam zur Vermögensteuer veranlagt, so werden die Wirtschaftsgüter beide Ehegatten zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßt.[2]

Im Normalfall bewirtschaftet ein Land- und Forstwirt mehrere Grundstücke. Diese werden zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßt, wenn sie gemeinsam bewirtschaftet werden. Es spielt keine Rolle, daß die Grundstücke räumlich getrennt und über mehrere Gemeinden verteilt sind. Für die Zuordnung zu einer wirtschaftlichen Einheit ist der Zweck entscheidend, dem die Flächen nach der Bestimmung des Eigentümers dienen sollen. Die Zwecksetzung ist vor allem dann entscheidend, wenn ein Land- und Forstwirt mehrere land- und forstwirtschaftliche Betriebe bewirtschaftet und die einzelnen Flächen den Betrieben zugeordnet werden müssen. Die subjektive Zweckbestimmung durch den Eigentümer wird durch das objektive Merkmal der Verkehrsanschauung begrenzt.[3]

Das Bewertungsgesetz legt in zwei Fällen definitiv fest, daß ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb besteht. Nach § 34 Abs. 7 BewG bilden auch Stückländereien einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft. Stückländereien sind landwirt-

---

1) Vgl. § 2 Abs. 2 BewG.
2) Vgl. § 26 BewG, ab 1984 gilt diese Vorschrift nur noch für land- und forstwirtschaftliches Vermögen. Der Grund dafür ist, daß der durch § 117a BewG eingeführte Freibetrag von 125.000 DM für Betriebsvermögen jeder natürlichen Person zusteht. Für die Anwendung dieser Vorschrift ist es notwendig, daß das dem jeweiligen Ehegatten gehörende Betriebsvermögen diesem auch zugerechnet wird. Vgl. dazu die Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984), Bundestagsdrucksache 10/336, S. 22.
3) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 6-8 zu § 33 BewG.

schaftlich genutzte Grundstücke, "bei denen die Wirtschaftsgebäude oder die Betriebsmittel oder beide Arten von Wirtschaftsgütern nicht dem Eigentümer des Grund und Bodens gehören."[1] Es handelt sich in der Regel um Parzellen, die vom Eigentümer an einen Land- und Forstwirt zur Bewirtschaftung verpachtet sind oder zur Selbstversorgung genutzt werden. Ist der Verpächter selbst Inhaber eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, so bilden die von ihm verpachteten Flächen nur dann eine eigene wirtschaftliche Einheit, wenn sie auf Dauer verpachtet sind. Bei nur vorübergehender Verpachtung werden sie in die wirtschaftliche Einheit des Eigentümers einbezogen, also so bewertet, als ob sie vom Eigentümer selbst bewirtschaftet würden. Mehrere Stückländereien eines Eigentümers werden zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefaßt, auch wenn sie an verschiedene Personen verpachtet sind. Schließen sich mehrere Land- und Forstwirte in Form einer Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft, eines Vereins oder einer Mitunternehmerschaft zur gemeinsamen Tierhaltung zusammen, so bildet dieser Zusammenschluß unter den Voraussetzungen des § 51a BewG einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft.[2] Ohne diese Sonderregelung würden derartige Zusammenschlüsse entweder kraft Rechtsform oder wegen Überschreiten der zulässigen Anzahl von Tiereinheiten einen Gewerbebetrieb bilden.[3] Die Vorschrift stellt eine Durchbrechung der normalen Zuordnungsvorschriften dar, sie ist aus agrarpolitischen Zielsetzungen in das Bewertungsgesetz aufgenommen worden, um derartige Zusammenschlüsse steuerlich nicht zu behindern.

b) Wirtschaftliche Einheit bei Verpachtungen

Grundsätzlich zählen zur wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs alle Wirtschaftsgüter, die

---

1) Vgl. § 34 Abs. 7 BewG.
2) Vgl. § 34 Abs. 6a BewG.
3) Zu den Einzelheiten dieser Regelung vgl. SOMMERFELDT, H., Tierhaltungsgemeinschaften 1980, S. 100-107.

im juristischen oder wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen. Einige besondere Zuordnungsregeln sind bei der Verpachtung des Betriebes oder von Betriebsteilen zu beachten. Das Grundproblem ist folgendes. Normalerweise ist der Wert des Betriebes dem Eigentümer zuzurechnen. Der Ertragswert ergibt sich durch die Ertragsanteile aller an der Ertragserzielung mitwirkenden Wirtschaftsgüter. In der Land- und Forstwirtschaft erfolgen aber häufig Verpachtungen in der Form, daß der Verpächter den Grund und Boden, eventuell auch die Hofstelle, verpachtet und der Pächter den Boden mit eigenen Wirtschaftsgütern bearbeitet. Teilweise wird auch ein Teil des Inventars mit verpachtet (Verpachtung mit eisernem Inventar). In allen Fällen stellt der Pächter aber einen Teil der Betriebsmittel.[1)]

Wird ein Betrieb im ganzen verpachtet, ändert sich an der wirtschaftlichen Einheit nichts. Werden nur einzelne Flächen verpachtet und betreibt der Verpächter weiterhin einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dann werden die verpachteten Flächen als eigene wirtschaftliche Einheit bewertet, wenn die Verpachtung langfristig ist. Bei kurzfristiger Verpachtung werden die Grundstücke in die wirtschaftliche Einheit des Verpächters einbezogen. Die Zuordnung hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Dagegen ist unzulässig, beim Pächter Eigentums- und Pachtflächen zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen, da die Wirtschaftsgüter verschiedenen Eigentümern gehören.[2)]

Da die Aufteilung des Ertrages eines Betriebes auf die einzelnen an der Ertragserzielung beteiligten Wirtschaftsgüter unmöglich ist, müssen bei der Feststellung des Einheitswertes eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes alle Wirtschaftsgüter, die an der Ertragserzielung mitwirken, zusammen bewertet werden.

---

1) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 36 zu § 34 BewG.
2) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 9-12 zu § 33 BewG.

Bei der Bewertung verpachteter Flächen müssen deshalb auch die dem Pächter gehörenden Betriebsmittel in den Ertragswert des Verpächters einbezogen werden, unabhängig davon, ob die verpachteten Flächen eine eigene wirtschaftliche Einheit bilden oder nicht.[1] Dadurch wird dem Eigentümer des Grund und Bodens aber ein zu hoher Vermögenswert zugerechnet. Deshalb muß der Einheitswert auf den Pächter und Verpächter aufgeteilt werden.[2] Diese Aufteilung ist allerdings nur dann erforderlich, wenn ein steuerliches Interesse besteht, d.h. wenn mindestens einer der Beteiligten zur Vermögensteuer veranlagt wird.[2] Die Aufteilung ist ebenfalls nicht notwendig, wenn der Anteil des (der) Pächter weniger als 1000 DM beträgt.[3] Die Mindestgrenze dient der Verwaltungsvereinfachung.

Die Aufteilung soll entsprechend den Eigentumsanteilen des Pächters und Verpächters am gesamten Vermögen des Betriebes erfolgen. Dabei ist aber nicht das Verhältnis der Zeitwerte oder gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter für die Aufteilung maßgebend, sondern der Anteil, in dem die Wirtschaftsgüter des Pächters und Verpächters zur Ertragserzielung beitragen, d.h. entscheidend ist der Einfluß der einzelnen Betriebsmittel auf die Ertragsfähigkeit des Betriebes.[4] Dieser Anteil läßt sich aber gerade nicht exakt feststellen. Wäre dies der Fall, so könnte für die Wirtschaftsgüter des Pächters und Verpächters von Anfang an ein getrennter Ertragswert festgestellt werden. Die Aufteilung erfolgt deshalb pauschal, die Finanzverwaltung hat zu diesem Zweck für die einzelnen Nutzungen die durchschnittlichen Anteile der einzelnen Wirtschaftsgüter an der Ertragserzielung - differenziert nach der Ertragsfähigkeit und Betriebsgröße - tabellarisch festgelegt.[5]

---

1) Vgl. § 34 Abs. 4 BewG.
2) Vgl. § 49 BewG und RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 35-47 zu § 34 BewG.
3) Für die Grundsteuer ist die Aufteilung nicht erforderlich, da dort der gesamte Ertragswert dem Eigentümer zugerechnet wird, vgl. § 10 Abs. 1 GrStG und § 49 BewG.
4) Zur Aufteilung des Einheitswertes vgl. ausführlich GEISLER, B., Verteilung 1985, S. 10-13, der verschiedene Beispiele behandelt.
5) Abgedruckt in RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, S. 430-433.

Da die Anteile der einzelnen Wirtschaftsgüter an der Ertragserzielung bei den verschiedenen Nutzungsarten unterschiedlich sind, muß die Verteilung getrennt für jede Nutzungsart durchgeführt werden. Nach den gleichen Prinzipien ist der Ertragswert aufzuteilen, wenn ein land- und forstwirschaftlicher Betrieb von einer Personengesellschaft geführt wird und Wirtschaftsgüter vorhanden sind, die nicht im Eigentum der Gesellschaft, sondern im Eigentum einzelner Gesellschafter stehen.[1)]

Werden landwirtschaftliche Flächen verpachtet, die vom Pächter intensiv genutzt werden, beispielsweise durch Spargel-, Gemüseanbau oder Samenzucht, so ist der Ertragswert der Flächen wesentlich höher als bei der üblichen landwirtschaftlichen Nutzung. Der Differenzbetrag zwischen üblicher und intensiver Nutzung ist dem Pächter zuzurechnen.[2)] Bewirtschaftet der Pächter schon vor der Zupacht einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, so ist der höhere Nutzungswert der zugepachteten Flächen in den Ertragswert seines Betriebes einzubeziehen. Liegt bisher beim Pächter noch kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor, so bildet der höhere Nutzungswert eine selbständige wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens.

Beispiel: Ein Land- und Forstwirt verpachtet eine Fläche von 2 Hektar, die er bisher für Getreideanbau genutzt hat, an eine Gärtnerei, die auf der Fläche Blumen züchtet. Der Hektarwert bei üblicher landwirtschaftlicher Nutzung beträgt 2500 DM/Hektar, bei gärtnerischer Nutzung 25000 DM/Hektar. Dem Verpächter sind für die Fläche weiterhin 5000 DM zuzurechnen, dem Pächter der Mehrwert von 45000 DM. Stellt der Pächter in diesen Fällen eigene Betriebsmittel, so sind sie in seinem Einheitswert enthalten. Eine Aufteilung und Zurechnung auf den Pächter erfolgt nicht, da der Gesetzgeber unterstellt, daß der Ertragsanteil der Betriebsmittel des Pächters in dem ihm zugerechneten Ertragsanteil der intensiven Nutzung enthalten ist.[3)]

---

1) Vgl. § 34 Abs. 6 BewG.
2) Vgl. § 48a BewG.
3) Vgl. § 49 Abs. 2 BewG.

4. Die Abgrenzung gegenüber den übrigen Vermögensarten

a) Grundsätzliche Zuordnungsregeln

Sind die Voraussetzungen für das Bestehen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gegeben, so zählen zum Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zu dienen bestimmt sind.[1] Für die Zuordnung sind die objektiven Gesichtspunkte der Nutzung und der Wille des Eigentümers entscheidend.[2] Der Grund und Boden zählt zum landwirtschaftlichen Vermögen, solange er keiner anderen Verwendungsart zugeführt wird. Dies bedeutet, daß auch Grundstücke, die vorübergehend nicht oder wegen mangelnder wirtschaftlicher Ertragsfähigkeit überhaupt nicht mehr genutzt werden, solange zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören, bis sie tatsächlich für einen anderen Zweck verwendet werden. Für die übrigen Wirtschaftsgüter gilt, daß sie land- und forstwirtschaftliches Vermögen sind, wenn sie überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt werden.[3] Eine teilweise Verwendung außerhalb des Betriebes ändert an der Zuordnung nichts, sofern die betriebliche Nutzung überwiegt. Werden Wirtschaftsgüter in anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gegen Entgelt eingesetzt, zählen sie dennoch zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sofern das Entgelt 1/3 des Gesamtumsatzes des Betriebes nicht übersteigt.[4] Werden Wirtschaftsgüter außerhalb des Betriebes für gewerbliche Zwecke verwendet, so ist die Zuordnung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen. Eine geringe gewerbliche Nutzung führt nicht zum Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, bei überwiegender gewerblicher Nutzung sind sie dagegen als Betriebsvermögen zu bewerten.

---

1) Vgl. § 33 Abs. 1 BewG.
2) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 8 zu § 33 BewG.
3) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 15-51 zu § 33 BewG, GEISLER, B., Einheitsbewertung 1984, S. 481.
4) Vgl. Abschnitt 135 Abs. 6 EStR 1984, Abschnitt 1.03 Abs. 8 BewRL. Wird die 1/3 Grenze überschritten, so sind die Wirtschaftsgüter gewerbliches Betriebsvermögen.

b) Die Abgrenzung zum sonstigen Vermögen

Bewertungsrechtlich wird nicht das gesamte Betriebsvermögen im betriebswirtschaftlichen oder ertragsteuerlichen Sinne, sondern nur ein Teil der Wirtschaftsgüter als land- und forstwirtschaftliches Vermögen behandelt. Das Bewertungsgesetz zählt zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nur den Grund und Boden, die Betriebsgebäude und in der Regel auch die Wohngebäude, die stehenden und den Normalbestand der umlaufenden Betriebsmittel. Die stehenden Betriebsmittel entsprechen nach betriebswirtschaftlichem Sprachgebrauch dem übrigen Anlagevermögen, es handelt sich hauptsächlich um Maschinen und Tierbestände. Bei den umlaufenden Betriebsmitteln handelt es sich um Teile des Umlaufvermögens, vor allem um Vorräte, Erzeugnisse des Betriebes und zur Veräußerung bestimmte Tierbestände. Normaler Bestand ist der bei üblicher Bewirtschaftung bis zur nächsten Ernte erforderliche Bestand an umlaufenden Betriebsmitteln.[1] Zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehören außerdem Rechte und Lasten, die die Ertragsfähigkeit des Betriebes beeinflussen. Es handelt sich in der Regel um dinglich gesicherte Rechte und Lasten, beispielsweise Grunddienstbarkeiten und dingliche Verkaufsrechte.[2]

Dagegen gehören alle Zahlungsmittel, die Geldforderungen und Geldverbindlichkeiten, die Wertpapiere und ein Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln nicht zum land- und forstwirtschaftlichen, sondern zum sonstigen Vermögen. Dabei ist ohne Bedeutung, ob diese Wirtschaftsgüter dem Betrieb dienen oder nicht.[3] Selbst Geschäftsanteile an und Geschäftsguthaben bei landwirtschaftlichen Genossenschaften zählen nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Die dem sonstigen Vermögen zugeordneten Wirtschaftsgüter, die nach betriebswirtschaftlicher Betrachtung notwendige Bestandteile des Betriebsvermögens sind, beeinflussen den Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht. Sie werden erst bei der Berechnung des Gesamtvermögens berücksichtigt.

---

1) Vgl. § 33 Abs. 2 BewG.
2) Vgl. §§ 1018, 1094, 1105 BGB und RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 66-67 und 96-97 zu § 33 BewG.
3) Vgl. § 33 Abs. 3 BewG.

Die Trennung des gesamten Betriebsvermögens in zwei Gruppen von Wirtschaftsgütern ist einerseits erforderlich, weil die Zahlungsmittel und die übrigen Wirtschaftsgüter der zweiten Gruppe nicht der Grundsteuer unterworfen werden und deshalb im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nicht enthalten sein dürfen, sie ist andererseits notwendig, weil der Wert dieser Wirtschaftsgüter durch das bisherige Bewertungsverfahren nur völlig unzureichend erfaßt werden kann. Betriebswirtschaftlich ist die Aufteilung abzulehnen, denn wenn eine Gesamtbewertung des Betriebes angestrebt wird, ist es unzweckmäßig, bestimmte, zur Erfüllung des Betriebszweckes unbedingt notwendige Wirtschaftsgüter wie Zahlungsmittel, Forderungen und Verbindlichkeiten, aus der Gesamtbewertung auszuschließen. Die Trennung des Vermögens in zwei Gruppen läßt sich nicht theoretisch, sondern nur durch die genannten pragmatischen Gesichtspunkte erklären.

c) Die Abgrenzung zum Grundvermögen

aa) Zuordnung der Wohngebäude

Nicht eindeutig geklärt ist, ob die Wohngebäude des Betriebsinhabers zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder zum Grundvermögen gehören. Während die Zuordnung früher nach dem baulichen Charakter der Wohngebäude getroffen wurde, ist heute entscheidend, ob die Wohngebäude dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Diese Voraussetzung ist bei kleinen und mittleren Betrieben erfüllt, "wenn der Betriebsinhaber oder mindestens einer der zu seinem Haushalt gehörenden Familienangehörigen durch eine mehr als gelegentliche Tätigkeit an den Betrieb gebunden ist".[1] Bei größeren Betrieben ist es notwendig, daß der Betriebsinhaber oder ein Familienmitglied den Betrieb selbständig leitet und die Lage der Wohnung die Anwesenheit im Betrieb ermöglicht. Eine Unterstützung des Betriebsinhabers durch einen Angestellten bei der Leitung des Betriebes ist unschädlich. Führt der Angestellte den Betrieb dagegen allein,

1) Abschnitt 1.02 Abs. 5 BewRL.

so gehört die Wohnung des Betriebsinhabers nicht zum land- und forstwirtschaftlichen, sondern zum Grundvermögen.[1] Die Ausstattung und Größe der Wohnräume sind, sofern die Voraussetzungen gegeben sind, ohne Bedeutung.[2]

Die Zurechnung der Wohnung zum Betriebsvermögen, die sich von der Regelung bei Gewerbetreibenden unterscheidet, wird durch die enge Verbindung von Betrieb und Wohnung und die Gebundenheit des Betriebsinhabers an den Betrieb begründet. Die "Gebundenheit an den Betrieb" ist bei Betrieben mit Viehhaltung und ab einer bestimmten Betriebsgröße mit Sicherheit gegeben und auch nachweisbar. Abgrenzungsprobleme treten vor allem bei kleinen landwirtschaftlichen Nebenerwerbsbetrieben auf. Hier gilt als Grundsatz, daß die Wohngebäude zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören, wenn mindestens eine Vieheinheit gehalten[3] oder eine eigene Zugkraft vorhanden ist. Fehlen diese Voraussetzungen, d.h. ist der Betrieb viehlos und läßt der Betriebsinhaber seine Betriebsflächen in Lohnarbeit bewirtschaften, so zählen die Wohngebäude zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn bei landwirtschaftlicher Nutzung mindestens eine Fläche von 2 Hektar bewirtschaftet wird, bei den übrigen Nutzungsformen genügt eine Fläche zwischen 0,40 und 1 Hektar.[4]

Üblicherweise ist davon auszugehen, daß Betriebs- und Wohngebäude eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auf der Hofstelle zusammengefaßt sind. Liegen die Wohngebäude von der Hofstelle getrennt, so ist auch ihre Lage für die Zuordnung entscheidend. Wohngebäude, die in typischen städtischen Wohngebieten liegen, zählen in der Regel nicht zum land- und

---

1) Vgl. Abschnitt 1.02 Abs. 5 BewRL und RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 78-85 zu § 33 BewG.
2) Vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1983, III R 73/80, BStBl. II 1984, S. 292-294. Anders ist die einkommensteuerliche Behandlung. Der Nutzungswert der Wohnung gehört nur dann zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, "wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet", § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG.
3) Bei Geflügelhaltung sind zwei Vieheinheiten erforderlich.
4) Vgl. Anweisung der OFDen Freiburg, Karlsruhe, Stuttgart und Frankfurt, abgedruckt bei LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 136, Anm. 247 und MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensbesteuerung 1984, S. 98.

forstwirtschaftlichen Vermögen. Dagegen schließt die räumliche Trennung von Wohngebäuden und Hofstelle in kleinstädtischen oder dörflichen Gemeinden die Einbeziehung des Wohnhauses in das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nicht aus. Wird der gesamte landwirtschaftliche Betrieb ohne das Wohnhaus verpachtet, so dient dieses nicht mehr land- und forstwirtschaftlichen Zwecken und ist dem Grundvermögen zuzuordnen. Der Bundesfinanzhof hat mehrfach betont, daß es bei der Zuordnung der Wohngebäude auf die Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls ankommt.[1] Deshalb ist es durchaus möglich, daß bei besonderen Verhältnissen von den generellen Zuordnungsregeln abgewichen wird.

Wohngebäude der im Betrieb beschäftigten fremden Arbeitskräfte zählen ebenfalls zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, sofern der Wohnungsinhaber oder einer seiner Familienangehörigen für mindestens 100 Tage pro Jahr zur Mitarbeit verpflichtet ist.[2] Diese Wohngebäude gehören aber nicht zum Wohn-, sondern zum Wirtschaftsteil des Betriebes.[3] Sie werden deshalb nicht gesondert bewertet, ihr Vorhandensein kann bei der Bewertung des Wirtschaftsteiles lediglich durch einen (geringfügigen) Zuschlag berücksichtigt werden.

Die Zuordnung der Wohngebäude zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen statt zum Grundvermögen ist mit Vor- und Nachteilen verbunden. Die Gebäude werden bewertungsrechtlich zwar in beiden Fällen mit dem Ertragswertverfahren bewertet, durch besondere Abschläge ist der Wohnungswert bei der Zuordnung zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen aber geringer als bei der Zuordnung zum Grundvermögen. Auch einkommensteuerlich können Vorteile entstehen. Sind die Wohngebäude land- und forstwirtschaftliches Vermögen, so unterliegen sie auch bei Eigennutzung durch den Betriebsinhaber nicht der Beschränkung

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 18.03.1976, IV R 52/72, BStBl. II 1976, S. 482-485, BFH-Urteil vom 17.01.1980, IV R 33/76, BStBl. II 1980, S. 323-327, BFH-Urteil vom 18.02.1982, IV R 100/79, BStBl. II 1982, S. 536-538.
2) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 20 zu § 33 BewG.
3) Vgl. § 33 Abs. 2 und 3 BewG.

des § 21a EStG, d.h. die gesamten mit den Wohngebäuden im Zusammenhang stehenden Aufwendungen können steuermindernd berücksichtigt werden, während die anzusetzende Vergleichsmiete tendenziell niedriger als bei sonstigen Wohngebäuden ist.[1] Dies gilt nicht bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG. Da bei dieser Art der Gewinnermittlung die tatsächlichen Aufwendungen für die Wohngebäude nicht berücksichtigt werden, ergibt sich immer ein positiver Erfolgsbeitrag der eigengenutzten Wohnung, sofern nicht erhöhte Abschreibungen nach § 7b EStG in Anspruch genommen werden.[2] Den Vorteilen bei der laufenden Besteuerung steht jedoch ein erheblicher Nachteil bei der Veräußerung der Wohngebäude gegenüber. Gehören die Wohngebäude zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, so sind die Veräußerungsgewinne - im Gegensatz zu Wohngebäuden im Privatvermögen - steuerpflichtig. Nun werden die Wohngebäude nur sehr selten veräußert werden, doch ist zu beachten, daß eine Versteuerung der stillen Reserven auch dann erfolgt, wenn der Betrieb aufgegeben wird, indem die bisher selbst bewirtschafteten Flächen einzeln verpachtet werden und das Wohngebäude aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen ausscheidet.[3] Dieser Fall kann besonders negative Folgen haben, da Steuern zu zahlen sind, ohne daß ein wirtschaftlicher Umsatz erfolgt ist. Da gerade bei kleinen Landwirten, die § 13a EStG anwenden und daher nicht alle Aufwendungen absetzen können, die Wahrscheinlichkeit einer Betriebsaufgabe gegeben ist, können sie durchaus ein Interesse daran haben, das Wohnhaus nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen.[4]

---

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 185 f. und S. 194.
2) Sie sind auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zulässig, vgl. § 52 EStDV.
3) Sofern nicht die Befreiungsvorschrift des § 14a Abs. 2 EStG zum Zuge kommt.
4) Die Entscheidung wird von einer Vielzahl von Faktoren beeinflußt, eine eindeutige Aussage ist immer nur im Einzelfall möglich.

bb) Zuordnung von Grundstücken bei Nutzungsänderungen

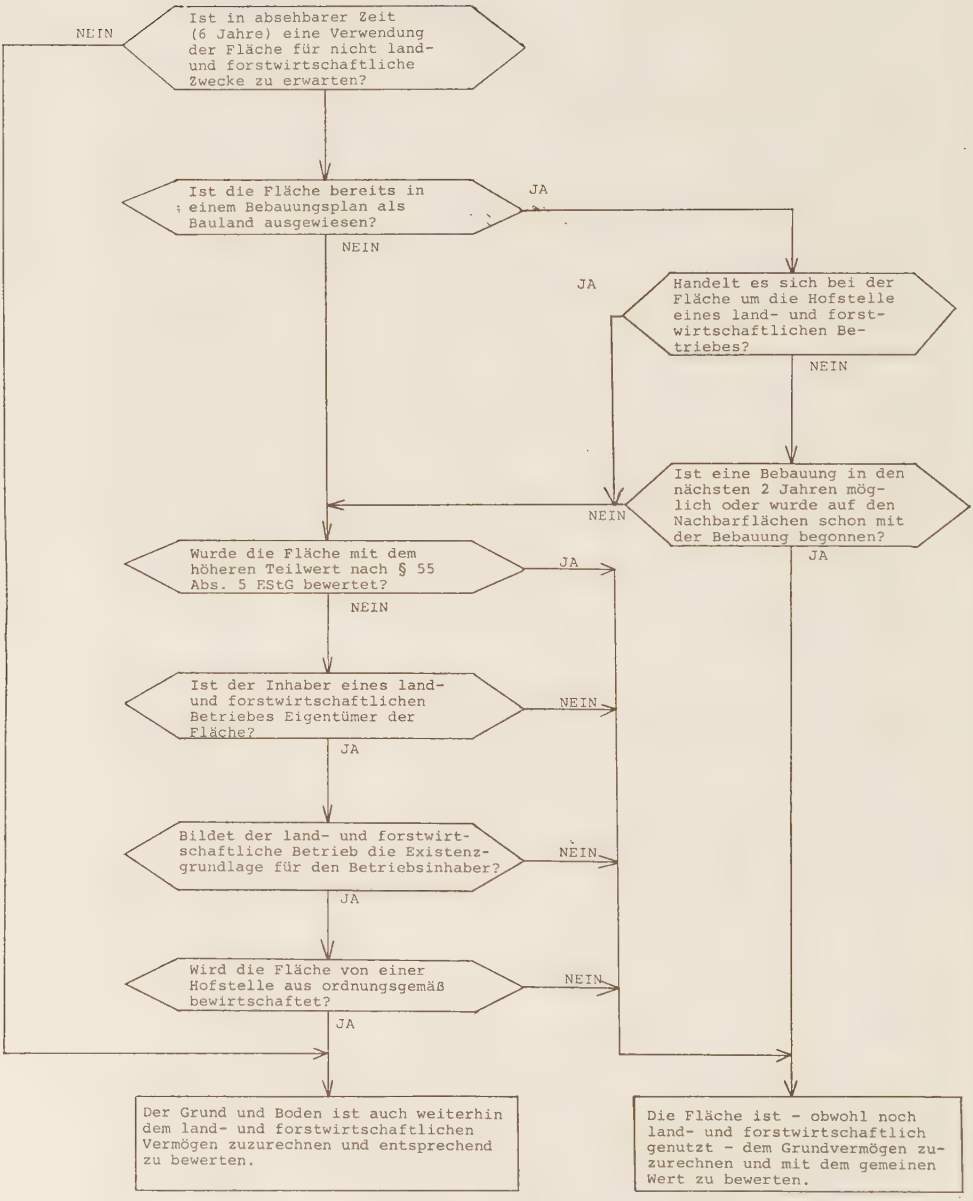
Grundsätzlich gilt, daß Grundstücke zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zählen, solange sie land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, aber auch dann noch, wenn sie überhaupt nicht genutzt werden. Von dieser Grundregel bildet § 69 BewG eine Ausnahme. Danach sind Grundstücke, die zwar noch land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, bei denen aber eine andere Verwendungsart, insbesondere als Bauland, sicher oder in absehbarer Zukunft zu erwarten ist, dem Grundvermögen zuzurechnen und als solches zu bewerten. Unter "in absehbarer Zukunft"[1] versteht die Rechtssprechung einen Zeitraum von 6 Jahren. Allerdings werden nicht alle unter die genannten Vorschriften fallenden land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke dem Grundvermögen zugerechnet, es gibt vielmehr einige Ausnahmevorschriften. Ob ein bestimmtes land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück dem Grundvermögen oder dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugerechnet wird, kann anhand der Übersicht auf S. entschieden werden.[2]

Zweck des § 69 BewG ist es, Wertänderungen des Grundbesitzes steuerlich rechtzeitig zu erfassen. Der Wert von Grundstücken hängt nicht nur von der gegenwärtigen, sondern auch von der für die Zukunft erwarteten Nutzungsform ab. Am Markt führen die in der Zukunft wahrscheinlichen Nutzungsänderungen schon in der Gegenwart zu Preisänderungen. Da eine Umqualifizierung von bisher land- und forstwirtschaftlich nutzbarem Grundbesitz zu Bauland in der Regel zu erheblichen Preissteigerungen führt, sobald eine solche Möglichkeit auch nur wahrscheinlich ist, ist es zweckmäßig, die entsprechenden Preiserhöhungen ab diesem Zeitpunkt bewertungsrechtlich zu erfassen, d.h. die Grundstücke als

---

1) Vgl. BFH-Urteil vom 04.08.1972, III R 47/72, BStBl. II 1972, S. 849-850 und BFH-Urteil vom 28.06.1974, III R 43/73, BStBl. II 1974, S. 702-704
Zur zweckmäßigsten Vorgehensweise bei der Prüfung der Zuordnung vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 14-21 zu § 69 BewG.

2) Zur Abgrenzungsproblematik vgl. auch TROLL, M., Grundstücke 1975, S. 115-121 und NEUFELD, R., Grundvermögen 1979, S. 153-159.



Übersicht 8: Schematische Darstellung der Abgrenzung zwischen Grundvermögen und land- und forstwirtschaftlichem Vermögen

Grundvermögen zu bewerten.[1] Das Ziel dieser Vorschrift wird aber nur bedingt erreicht, da zum einen sachlich nicht gerechtfertigte Abgrenzungsmerkmale herangezogen werden und zum anderen weitgehende Befreiungsvorschriften vorhanden sind. Nach § 69 Abs. 3 BewG ist ein Grundstück stets dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn es in einem Bebauungsplan als Bauland ausgewiesen ist und mit der Bebauung innerhalb der nächsten zwei Jahre begonnen werden kann oder Nachbargrundstücke schon bebaut sind. Das letzte Kriterium ist, gemessen am Zweck der Vorschrift, überflüssig, da der Wert eines Baugrundstücks im wesentlichen von der Baureife des Grundstücks abhängt und höchstens in sehr geringem Umfang von der Tatsache, daß die Nachbargrundstücke schon bebaut sind.[2] Sind Nachbargrundstücke schon bebaut, so ist lediglich die Prüfung, ob in den nächsten zwei Jahren mit der Bebauung begonnen werden kann, überflüssig.

Die Vorschrift gilt nicht für land- und forstwirtschaftliche Hofstellen, sofern deren Gesamtfläche kleiner als 1 Hektar ist und für Flächen, die im Bebauungsplan als Verkehrsflächen oder Grünland (Parkanlagen) ausgewiesen sind.[3] Während die erste Ausnahmeregelung durchaus zweckmäßig ist, da ansonsten alle land- und forstwirtschaftlichen Hofstellen innerhalb geschlossener Gemeinden als Grundvermögen bewertet werden müßten, ist für die zweite Ausnahmeregelung kein sachlicher Grund erkennbar. Eine Nutzungsänderung mit einer entsprechenden Wertänderung liegt unabhängig davon vor, ob die Fläche als Bauland, Verkehrs- oder Grünfläche ausgewiesen wird. Zwar kann die Höhe der Wertänderung von der späteren Verwendungsart abhängen. Dies schließt jedoch eine Bewertung als Grundvermögen nicht aus, da bei dieser Bewertung danach differenziert wird, ob die entsprechende Fläche im Grundvermögen als Bau-, Verkehrs- oder Grünfläche zu bewerten ist.[4]

---

1) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 11 zu § 69 BewG.
2) Vgl. NEUFELD, R., S. 157.
3) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 75 und 76 zu § 69 BewG.
4) Vgl. § 73 BewG.

Sofern eine sofortige Bebauung nicht möglich ist oder überhaupt noch kein Bebauungsplan existiert, eine Nutzungsänderung in nächster Zeit aber wahrscheinlich ist, muß grundsätzlich ebenfalls eine Zuordnung zum Grundvermögen erfolgen.[1] Dieser Grundsatz wird durch § 69 Abs. 2 BewG durchbrochen. Danach sind die Grundstücke weiterhin als land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten, wenn sie von einer Hofstelle aus bewirtschaftet werden und der Betrieb die Existenzgrundlage des Land- und Forstwirts bildet. Der Betrieb bildet die Existenzgrundlage, wenn mindestens Erträge in Höhe der Sozialhilfesätze erwirtschaftet werden. Die Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn das außerbetriebliche Einkommen des Land- und Forstwirts höher als das Betriebseinkommen ist, der Betrieb also nicht die ausschließliche Existenzgrundlage bildet. Entscheidend ist allein, daß der Betrieb die Existenzgrundlage bilden könnte.[2] Diese Befreiungsvorschrift ist m.E. falsch konzipiert. Sie führt dazu, daß bei land- und forstwirtschaftlichen Vollerwerbsbetrieben und auch bei größeren Zu- und Nebenerwerbsbetrieben von einer Nutzungsänderung betroffene Flächen erst relativ spät als Grundvermögen bewertet werden, während sie bei kleinen Zu- und Nebenerwerbsbetrieben bereits früher dem Grundvermögen zugerechnet werden. Für die unterschiedliche Behandlung innerhalb der Gruppe der Land- und Forstwirte gibt es überhaupt keinen sachlichen Grund, auch die Vorschrift an sich ist in ihrer jetzigen Form nur schwer begründbar.

Von einer Nutzungsänderung sind in der Regel nur Teilflächen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betroffen. Warum diese Flächen erst zu einem relativ späten Zeitpunkt nach dem Bekanntwerden der Nutzungsänderung als Grundvermögen bewertet werden, ist nicht einzusehen, da die Existenz des Betriebes, insbesondere wenn es sich um im Verhältnis zur gesamten betrieblichen Nutzfläche geringe Flächen handelt, nicht bedroht wird. Die Ausnahmevorschrift ist sinnvoll in Fällen,

---

1) Vgl. § 69 Abs. 1 BewG.
2) Vgl. BFH-Urteil vom 28.06.1974, III R 43/73, BStBl. 1974 II, S. 702-704.

in denen die betroffenen Flächen die Existenzgrundlage des Betriebes bilden, d.h. wenn große Teile oder die Gesamtfläche des Betriebes von einer Nutzungsänderung betroffen sind, wie dies beispielsweise bei großen Industrieansiedlungs- und Verkehrsprojekten der Fall sein kann. In derartigen Fällen ist es zweckmäßig, die betroffenen Flächen, solange sie land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, entsprechend zu bewerten, insbesondere auch deshalb, da zwischen Ankündigung und Realisierung derartiger Projekte oft ein längerer Zeitraum liegt.

Der unterschiedliche Zeitpunkt der Änderung der Vermögensart führt innerhalb der Land- und Forstwirtschaft zu substanzsteuerlichen Belastungsunterschieden. Einkommensteuerliche Folgen ergeben sich nur, wenn die Grundstücke aus dem Betriebsvermögen ausscheiden müssen. Da in der Zwischenzeit alle Land- und Forstwirte, unabhängig von der Gewinnermittlungsart, gewillkürtes Betriebsvermögen bilden können und eine tatsächliche Änderung der Nutzungsart noch nicht vorliegt, entstehen durch die bewertungsrechtliche Änderung keine ertragsteuerlichen Folgen.[1)]

II. Das Verfahren zur Ermittlung der Reinerträge land- und forstwirtschaftlicher Betriebe

1. Überblick über das Bewertungsverfahren

a) Durchführung eines vergleichenden Verfahrens

Da das Bewertungsgesetz den Ansatz objektivierter Werte verlangt, können als Grundlage für die Bestimmung des Ertragswertes eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht die tatsächlich in diesem Betrieb erzielten oder in Zukunft erzielbaren Reinerträge angesetzt werden, da sie nicht unwesentlich durch

---

1) Vgl. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG, zum Umfang des gewillkürten Betriebsvermögens bei den verschiedenen Gewinnermittlungsarten vgl. KANZLER, H.J., Betriebs- und Privatvermögen 1981, S. 361-368; MILCH, W., Betriebs- und Privatvermögen 1982, S. 210-213; WENDT, K.F., Gewillkürtes Betriebsvermögen 1983, S. 249-251; FLÄMIG, CH., Anerkennung 1984, S. 131-142. Eine frühzeitige Entnahme kann ertragsteuerlich vorteilhaft sein, wenn weitere Wertsteigerungen erwartet werden und das Grundstück veräußert werden soll.

subjektive Faktoren, insbesondere durch die Kenntnisse und Fähigkeiten des Betriebsleiters, beeinflußt werden. Die Grundlage des Ertragswertes bildet vielmehr die objektive Ertragsfähigkeit des Betriebes, die durch den bei gemeinüblicher und schuldenfreier Bewirtschaftung mit fremden Arbeitskräften nachhaltig erzielbaren Reinertrag bestimmt wird.[1] Der Ausschluß des subjektiven Einflusses beruht nicht nur auf der Notwendigkeit einer objektiven Wertermittlung, sondern auch auf dem Begriff des Vermögens. Vermögen ist eine subjektlose Größe. "Zum 'Vermögen' wird nur gerechnet, was außerhalb der 'Person' des Wirtschaftssubjektes liegt: 'Vermögen' bilden nur 'Objekte', das Wirtschaftssubjekt selbst ... zählt nicht zum 'Vermögen' in diesem entsubjektivierten Sinne."[2] Wenn aber die Arbeitskraft einer Person nicht als Vermögensgegenstand bewertet wird, dann ist es grundsätzlich auch nicht gerechtfertigt, den allein und ausschließlich durch ein bestimmtes Wirtschaftssubjekt verursachten Einfluß auf den Wert eines Vermögensobjektes bei der Bewertung des Vermögensobjekte zu berücksichtigen. Diese Tatsache ist für die Nichtberücksichtigung der subjektiven Faktoren entscheidend.

Von der Gesamtheit der Faktoren, die die Ertragsfähigkeit eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes beeinflussen, können bei der Bewertung daher nur die objektiven Faktoren berücksichtigt werden. Als 'objektiv' gelten alle Ertragsbedingungen, die vom Betriebsinhaber überhaupt nicht oder zumindest während eines Hauptfeststellungszeitraumes nicht verändert werden können. Die Notwendigkeit zur Ermittlung des objektivierten Ertragswertes hat eine Reihe von Schwierigkeiten zur Folge. Da bei der objektivierten Ertragsfähigkeit die Subjekt-Objekt-Beziehungen größtenteils unberücksichtigt bleiben, kann die Ertragsfähigkeit immer nur geschätzt, niemals aber genau ermittelt werden.[3] Eine genaue Bestimmung der tatsächlichen Ertragsfähigkeit setzt die Zuordnung des Ertrags-

---

1) Vgl. § 36 Abs. 2 BewG.
2) MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 24, vgl. auch MITSCHKE, J., Eignung 1976, S. 92 f.
3) Eine objektivierte, d.h. möglichst ermessensfreie Ermittlung des Ertragswertes ist auch bei der Anknüpfung an die tatsächlichen Erträge möglich, sie können objektiv bestimmt werden. MOXTER bezeichnet die Ausschaltung subjektiver Ertragseinflußfaktoren deshalb zutreffend als 'Ertragsnormalisierung', MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 35.

objektes zu einem konkreten Wirtschaftssubjekt voraus. Neben den bei steuerlichen Massenbewertungsverfahren unumgänglichen Pauschalierungen bei der Erfassung einzelner bewertungsrelevanter Merkmale sind bei der Ermittlung der objektivierten Ertragsfähigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe Durchschnittsbildungen schon für die grundlegenden wertbeeinflussenden Faktoren notwendig: Auszugehen ist von einem durchschnittlich befähigten Betriebsleiter, einer gegendüblichen Bewirtschaftungsweise, die einen gegendüblichen, durchschnittlichen Arbeitseinsatz und eine gegendübliche Ausstattung mit Betriebsmitteln beinhaltet, und schließlich von einer vollständigen Eigenfinanzierung des Betriebes.

Die Ertragsfähigkeit eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes wird durch viele Faktoren beeinflußt, vor allem durch die Güte der bewirtschafteten Böden, das Klima und die Witterungsverhältnisse, die Betriebsgröße, die Ausstattung mit Betriebsmitteln, die Absatzmöglichkeiten, die Art der erzeugten Produkte und ihre Preise und nicht zuletzt durch den dispositiven Faktor. Das Wertermittlungsverfahren berücksichtigt die wichtigsten objektiven Ertragsfaktoren, die in natürliche und wirtschaftliche Ertragsbedingungen unterteilt werden. Grundsätzlich sind bei der Ermittlung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit alle Merkmale zu berücksichtigen, die den Reinertrag beeinflussen. Um das Bewertungsverfahren nicht zu sehr zu komplizieren, sind unwesentliche Ertragsbedingungen wegzulassen. § 38 Abs. 2 BewG erwähnt explizit folgende Ertragsfaktoren:

(1) Die natürlichen Ertragsbedingungen Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung und klimatische Verhältnisse, also Merkmale, die im Zeitverlauf kaum Veränderungen unterliegen. Hierbei handelt es sich um naturgegebene, objektive Ertragsbedingungen, die vom Betriebsinhaber nicht oder nur in sehr begrenztem Umfange beeinflußt werden können. Bei der Berücksichtigung der natürlichen Ertragsbedingungen ist immer von den tatsächlichen Verhältnissen des einzelnen Betriebes auszugehen.

(2) Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen innere und äußere Verkehrslage, Betriebsgröße, Betriebsorganisation, Preis- und Lohnverhältnisse. Die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen können teilweise durch den Betriebsinhaber beeinflußt werden. Für die innere und äußere Verkehrslage und die Betriebsgröße sind die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebes, für die restlichen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die gegendüblichen Verhältnisse zugrundezulegen.[1)]

Die Ertragsbedingungen werden nicht für jeden Betrieb gesondert ermittelt, sondern es wird ein sogenanntes vergleichendes Verfahren durchgeführt. Aus der Gesamtheit der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wird zunächst eine geringe Anzahl von Betrieben ausgewählt, bei denen die Ertragsfähigkeit individuell festgestellt wird (Hauptbewertungsstützpunkte). Die bei der Einheitsbewertung 1964 gebildeten Hauptbewertungsstützpunkte sind - unterteilt nach Nutzungsarten - in der folgenden Übersicht aufgeführt.[2)]

---

1) Vgl. §§ 37, 39 BewG.

2) Die Zahl der Hauptbewertungsstützpunkte ergibt sich aus der Veröffentlichung der Vergleichszahlen (-werte) dieser Betriebe, vgl. Erste Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 30.08.1967, BStBl. I 1967, S. 340-350 (Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der landwirtschaftlichen Nutzung und der Sonderkulturen Hopfen und Spargel); Zweite Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 24.11.1967, BStBl. I 1967, S. 448-455 (Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der weinbaulichen Nutzung); Dritte Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 07.12.1967, BStBl. I 1967, S. 456-460 (Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der gärtnerischen Nutzung); Verordnung zur Durchführung des § 55 Abs. 8 des Bewertungsgesetzes vom 11.08.1967, BStBl. I 1967, S. 336 (Vergleichswerte der Hauptbewertungsstützpunkte der forstwirtschaftlichen Nutzung).

NUTZUNGSART	ZAHL DER HAUPTBEWERTUNGSSTÜTZPUNKTE[1]
Landwirtschaftliche Nutzung	283[2]
- Sonderkultur Hopfen	9
- Sonderkultur Spargel	7
Weinbauliche Nutzung	32
Gärtnerische Nutzung	
- Nutzungsteil Blumen-, Zierpflanzen-, Gemüseanbau	61
- Nutzungsteil Obstbau	23
- Nutzungsteil Baumschulen	27
Forstwirtschaftliche Nutzung (nur Hochwald)	8

Tabelle 9: Zahl der Hauptbewertungsstützpunkte

Die Ertragsfähigkeit der Hauptbewertungsstützpunkte wird durch Vergleichszahlen pro Flächeneinheit ausgedrückt,[3] die die Reinertragsrelationen zwischen den Hauptbewertungsstützpunkte angeben. Die Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte werden vom Bewertungsbeirat vorgeschlagen und durch Rechtsverordnung verbindlich festgelegt.[4] Für die übrigen, d.h. die größte Zahl der Betriebe, wird die Ertragsfähigkeit der einzelnen Nutzungen und Nutzungsteile durch einen Vergleich der betrieblichen Ertragsbedingungen mit den Ertragsbedingungen der Hauptbewertungsstützpunkte ermittelt. Bei dem Vergleich der Ertragsbedingungen sind bei den natürlichen Ertragsbedingungen sowie bei der inneren und äußeren Verkehrslage und der Betriebsgröße die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebes anzusetzen, bei den übrigen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die gegendüblichen Verhältnisse. Der Begriff 'Gegend' wird nicht

1) Die Gesamtzahl der zu bewertenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe betrug mehrere Millionen. Dabei ist zu beachten, daß in vielen Betrieben mehr als eine Nutzung vorliegt, die Gesamtzahl der Bewertungsobjekte also noch höher war.
2) Im Saarland wurden für die landwirtschaftliche Nutzung sechs Hauptbewertungsstützpunkte gebildet.
3) Die Vergleichszahlen beziehen sich bei der landwirtschaftlichen Nutzung auf einen Hektar, bei der weinbaulichen und gärtnerischen Nutzung auf ein Ar.
4) Vgl. Fußnote 2, S. 226.

näher präzisiert. Aus dem Zweck des Bewertungsverfahrens folgt jedoch, daß darunter ein Gebiet zu verstehen ist, in dem die Ertragsbedingungen in etwa gleich sind. Dieses Gebiet wird im Normalfall mehrere Gemeinden umfassen, sich in Einzelfällen aber auch auf eine Gemeinde oder auf Teile einer Gemeinde erstrecken.[1)]

Um die Bewertung zu vereinfachen und zu gleichmäßigeren Bewertungsergebnissen zu gelangen, können die Hauptbewertungsstützpunkte durch Landes- und Ortsbewertungsstützpunkte ergänzt werden,[2)] die ebenfalls vorab, d.h. vor der Masse der Betriebe bewertet werden. Die Bewertungsergebnisse dieser Betriebe sind aber nicht rechtsverbindlich, es handelt sich lediglich um Bewertungsbeispiele. Dennoch ist ihre praktische Bedeutung groß, da aufgrund der geringen Zahl der Hauptbewertungsstützpunkte bei der Bewertung der einzelnen Betriebe auf die Ergebnisse der Landes- und Ortsbewertungsstützpunkte zurückgegriffen wird. Außerdem wird durch die Landes- und Ortsbewertungsstützpunkte sichergestellt, daß die örtlichen Gegebenheiten in etwa zutreffend erfaßt werden.[3)]

Die Vergleichszahlen drücken nur die relative Ertragsfähigkeit pro Flächeneinheit aus. Um zum absoluten Vergleichswert (Ertragswert) zu gelangen, müssen die Vergleichszahlen mit dem im Gesetz festgelegten Ausgangs-Ertragswert multipliziert werden.[4)]

---

1) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 24 zu § 38 BewG, zum Ablauf des vergleichenden Verfahrens GÜRSCHING, L, STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 5-13 vor §§ 33-67 BewG.
2) Vgl. § 39 Abs. 2 BewG.
3) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 13-15 zu § 39 BewG.
4) Die Ausgangsertragswerte sind in § 40 Abs. 2 BewG festgelegt.

Der so ermittelte Vergleichswert der Nutzungen ist durch Zu- und Abschläge zu korrigieren, wenn die tatsächlichen Verhältnisse eines Betriebes bei einer Nutzung von den bei der Bewertung unterstellten gegendüblichen Verhältnissen um mehr als 20 % abweichen und die Abweichung zu einer Veränderung des Vergleichswertes der Nutzung um mehr als 10.000 DM oder um mehr als 20 % führt, wobei im zweiten Fall die absolute Änderung mindestens 1.000 DM betragen muß.[1] Der Ertragswert einer Nutzung oder eines Nutzungsteils ergibt sich durch folgende Rechnung:

Vergleichszahlen der Nutzung pro Flächeneinheit
multipliziert mit Ausgangs-Ertragswert nach § 40 Abs. 2 BewG
= Vergleichswert der Nutzung pro Flächeneinheit
mulipliziert mit Gesamtfläche der Nutzung
= Vergleichswert der Nutzung
+/./. Zu- oder Abschläge nach § 41 Abs. 1 BewG
= Ertragswert der Nutzung

Übersicht 9: Berechnung des Ertragswertes einer Nutzung

Da die Ertragsfähigkeit der einzelnen Nutzungen unterschiedlich ist, müssen sie gesondert bewertet werden. Das vergleichende Verfahren mit Vergleichszahlen ist bei der landwirtschaftlichen, der weinbaulichen und der gärtnerischen Nutzung anzuwenden. Für die forstwirtschaftliche Nutzung und die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen wird zwar ebenfalls ein vergleichendes Verfahren angewendet. Die Ertragsfähigkeit der Betriebe wird bei diesen Nutzungen jedoch sofort in Vergleichswerten ausgedrückt, d.h. der Zwischenschritt über die Vergleichszahlen entfällt.[2] Das vergleichende Verfahren ist bei den genannten Nutzungen prinzipiell anzuwenden.[3] Nur wenn es an vergleichbaren Betrieben fehlt, weil der zu bewertende Betrieb sehr stark spezialisiert ist, muß der Einzelertragswert ermittelt und angesetzt werden.[4] Derartige Fälle können vor

1) Vgl. § 41 Abs. 1 BewG.
2) Vgl. §§ 55 Abs. 3, 62 Abs. 2 BewG.
3) Vgl. § 37 Abs. 1 BewG.
4) Vgl. § 37 Abs. 2 BewG.

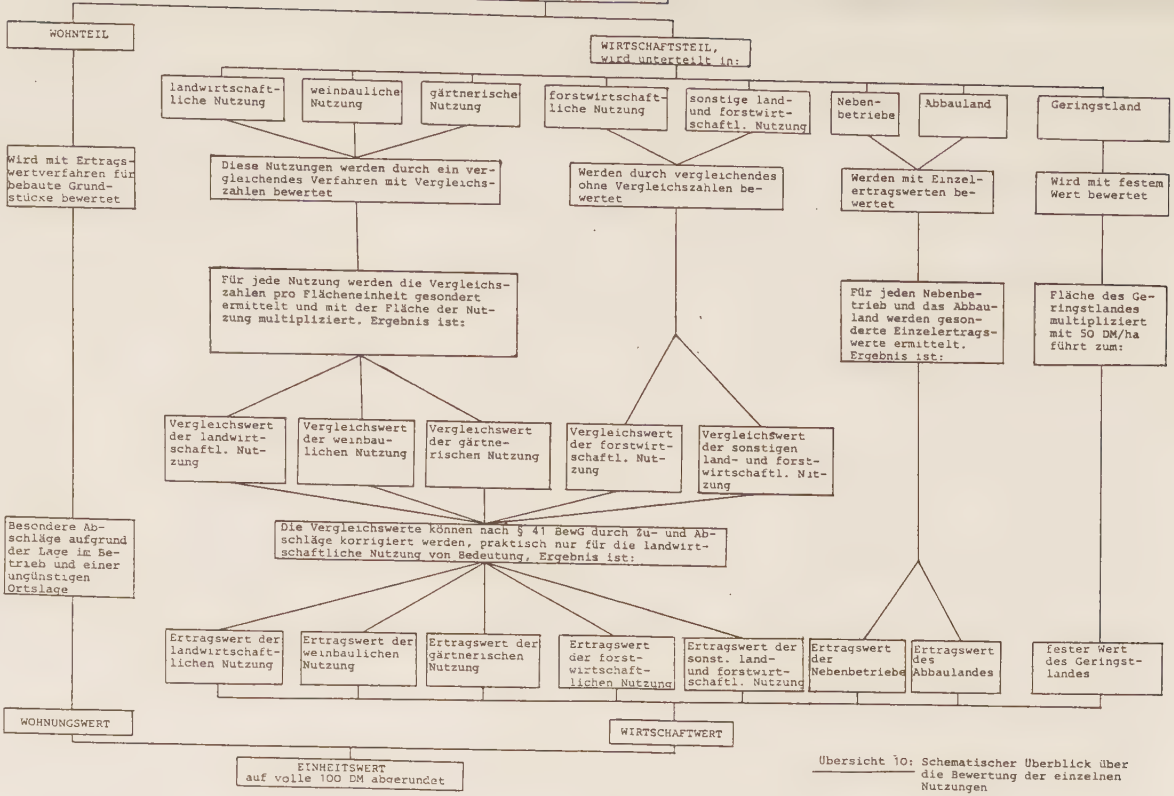
allem bei der gärtnerischen Nutzung und bei bestimmten Nutzungsteilen der sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen auftreten. Land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sowie Abbauland sind zwingend mit den Einzelertragswerten zu bewerten. Für Unland und Geringstland sind feste Werte anzusetzen. Die Übersicht auf Seite 231 zeigt schematisch die Bewertung der einzelnen Nutzungen.

b) Ermittlung der Vergleichszahlen

Für jede Nutzung, die im vergleichenden Verfahren bewertet wird, sind zunächst die Vergleichszahlen zu ermitteln. Für die landwirtschaftliche Nutzung bilden die Ergebnisse der Bodenschätzung die Grundlage der Bewertung. Bei der Bodenschätzung ist die natürliche Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlich nutzbaren Grundstücke geschätzt und in sogenannten Ertragsmeßzahlen festgelegt worden.[1)] Die Summe der Ertragsmeßzahlen aller landwirtschaftlich genutzten Grundstücke eines Betriebes ist Ausgangspunkt für die Ermittlung der Vergleichszahlen der landwirtschaftlichen Nutzung. Da sich die Ertragsfähigkeit der einzelnen Bodenarten im Zeitablauf verändern kann, beispielsweise durch geänderte Bearbeitungsmethoden, durch Düngung, aber auch durch eine Veränderung der Nachfrage nach bestimmten landwirtschaftlichen Produkten, sind die Ergebnisse der Bodenschätzung bei jeder Hauptfeststellung der Einheitswerte zu überprüfen und eventuell global zu korrigieren. Anschließend sind die bei der Bodenschätzung nicht berücksichtigten natürlichen Ertragsbedingungen durch Zu- und Abrechnungen zu erfassen, ehe die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen des jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunktes ebenfalls durch Zu- und Abrechnungen berücksichtigt werden. Nach der Durchführung der verschiedenen Zu- und Abrechnungen ergeben sich die Vergleichszahlen der landwirtschaftlichen Nutzung bezogen auf den gesamten Nutzungsteil. Durch Division mit der Gesamtfläche der landwirtschaftlichen Nutzung ergibt sich die sogenannte Betriebszahl, bei der Zu- und Abrechnungen für eine vom Durchschnitt abweichende Grundsteuerbelastung vorzunehmen sind. Ergebnis ist die Vergleichszahl der landwirtschaftlichen Nutzung.

---

1) Zur Durchführung der Bodenschätzung vgl. S. 231-239.



Übersicht 10: Schematischer Überblick über die Bewertung der einzelnen Nutzungen

Für die Sonderkulturen Hopfen und Spargel sowie für die weinbauliche und gärtnerische Nutzung liegen Ertragsmeßzahlen nicht vor beziehungsweise können für die Bewertung nicht verwendet werden, da die Flächen bei intensiver Nutzung eine andere Ertragsfähigkeit haben als bei landwirtschaftlicher Nutzung. Die natürliche Ertragsfähigkeit der intensiv genutzten Flächen ist deshalb bei der Bewertung der Hauptbewertungsstützpunkte dieser Nutzungen zu ermitteln. Sie wird dann ebenfalls in Zahlen, beispielsweise den Weinbau- oder Gartenbauausgangszahlen festgelegt, die die gleiche Funktion wie die Ertragsmeßzahlen der landwirtschaftlichen Nutzung erfüllen. Durch Zu- und Abrechnungen für besondere natürliche und wirtschaftliche Ertragsbedingungen wird die Vergleichszahl dieser Nutzungen ermittelt. Die Übersicht auf S. 233 zeigt schematisch die zur Ermittlung der landwirtschaftlichen Vergleichszahl und des landwirtschaftlichen Vergleichswertes notwendigen Bewertungsschritte.[1] Die Grundstruktur dieses Bewertungsschemas gilt auch für die übrigen mit Vergleichszahlen zu bewertenden Nutzungen. Zu beachten ist aber, daß bei einzelnen Bewertungsschritten geringfügige Abweichungen möglich sind, und vor allem, daß bei jeder Nutzung unterschiedliche Begriffe verwendet werden.

2. Die Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung

a) Die Erfasung der natürlichen Ertragsbedingungen

aa) Schätzung der Ertragsfähigkeit des Bodens

Die Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlichen Nutzung wird in erster Linie durch die Ertragsfähigkeit des Bodens bestimmt. Die Ermittlung der Vergleichszahlen beginnt deshalb konsequenterweise mit der Bewertung des Bodens, sie "ist zunächst eine reine Flächenbewertung".[2] Die Ermittlung der Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke wurde durch das zusammen mit dem Reichsbewertungsgesetz 1934 verabschiedete Bodenschätzgesetz 1934 angeordnet.[3] Dieses Gesetz sah die

---

1) Vgl. dazu auch SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 28 und KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 68.
2) KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 65.
3) Gesetz über die Schätzung der Kulturböden (Bodenschätzgesetz) vom 16.10.1934, RStBl. 1934, S. 1306 ff.

ARBEITSSCHRITT	NOTWENDIGE BEWERTUNGSMASSNAHMEN	ERGEBNIS
1. Schritt	Die im Eigentum des Betriebes befindlichen Flächen, die landwirtschaftlich genutzt werden, sind mit ihren Ertragsmeßzahlen zu erfassen. Durch Addition werden die Ertragsmeßzahlen der landwirtschaftlichen Nutzung ermittelt.	Ertragsmeßzahlen der landwirtschaftlichen Nutzung Bezugsgröße: Gesamtfläche der landwirtschaftlichen Nutzung
2. Schritt	Die vom Bewertungsbeirat für notwendig erachteten Globalkorrekturen sind durchzuführen; Abschläge vor allem für Grünland und schwere Böden.	Korrigierte Ertragsmeßzahlen der landwirtschaftlichen Nutzung
3. Schritt	Die in den Ertragsmeßzahlen noch nicht berücksichtigten natürlichen Ertragsbedingungen wie überdurchschnittliche Hagelgefahr und Flächenverluste sind zu berücksichtigen.	Bereinigte Ertragsmeßzahlen der landwirtschaftlichen Nutzung
4. Schritt	Durch Zu- und Abschläge sind vom Durchschnitt abweichende wirtschaftliche Ertragsbedingungen - innere und äußere Verkehrslage, Betriebsorganisation - zu erfassen.	Zwischenergebnis
5. Schritt	Für Abweichungen der regionalen Preis- und Lohnverhältnisse sind Zu- und Abschläge zu machen.	Betriebsmeßzahl der landwirtschaftlichen Nutzung
6. Schritt	Die Betriebsmeßzahl wird durch die gesamte landwirtschaftlich genutzte Fläche einschließlich Hof- und Gebäudeflächen dividiert.	Betriebszahl Bezugsgröße: 1 Hektar
7. Schritt	Für vom Durchschnitt abweichende Grundsteuerbelastungen und Entwässerungskosten sind Zu- und Abschläge anzusetzen.	Vergleichszahl der landwirtschaftlichen Nutzung
8. Schritt	Die Vergleichszahl wird mit dem Ausgangsertragswert von 37,26 DM multipliziert.	Hektarwert (Vergleichswert pro Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche)
9. Schritt	Der Hektarwert wird mit der gesamten landwirtschaftlich genutzten Fläche einschließlich Hof- und Gebäudeflächen multipliziert.	Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung

Übersicht 11: Ermittlung der Vergleichszahlen und des Vergleichswertes der landwirtschaftlichen Nutzung

Bestimmung der Ertragsfähigkeit aller landwirtschaftlich genutzten Grundstücke im damaligen Reichsgebiet vor. Da die Bodenschätzung erst im Jahre 1970 abgeschlossen worden ist, konnte erstmals bei der Feststellung der Einheitswerte 1964 auf ihre Ergebnisse zurückgegriffen werden.

Bei der Bodenschätzung wird die natürliche Ertragsfähigkeit der Böden ermittelt und in Bodenwertzahlen ausgedrückt. Die Bodenwertzahlen sind Verhältniszahlen, die die Ertragsfähigkeit des zu bewertenden Grundstücks im Verhältnis zu den Böden mit der höchsten Ertragsfähigkeit, denen die Wertzahl 100 zugeordnet wird, angeben.[1] Bei der Schätzung der Ertragsfähigkeit wird zwischen Ackerland und Grünland unterschieden, da die Ertragsfähigkeit je nach Nutzung von unterschiedlichen Faktoren abhängig ist. Für die Ertragsfähigkeit des Ackerlandes sind drei Faktoren maßgebend: die Bodenart, die Entstehungsart und die Zustandsstufe des Bodens. Bei der Bodenschätzung werden 9 Bodenarten unterschieden und zwar Sand-, Lehm- und Tonböden und ihre Zwischenstufen sowie Moorböden. Die einzelnen Bodenarten - mit Ausnahme der Moorböden - werden nach ihrer Entstehungsart weiter differenziert, wobei jeweils zwei bis fünf unterschiedliche Entstehungsarten berücksichtigt werden. Die Differenzierung erfolgt nach den Naturkräften, die zur Entstehung der Böden geführt haben.[2] Dabei handelt es sich um durch Verwitterung, Eis-, Wasser- und Windablagerungen entstandene Böden. Schließlich werden pro Boden- und Entstehungsart 7 Zustandsstufen der Böden unterschieden, die die durch die unterschiedlichen Alters- und Entwicklungsstufen bedingten Ertragsunterschiede ausdrücken sollen. Die Zustandsstufe 1 bedeutet die größtmögliche Ertragsfähigkeit einer Bodenart, Zustandsstufe 7 die geringste Ertragsfähigkeit.

---

1) Als Böden höchster Ertragsfähigkeit sind früher Böden der Magdeburger Börde ausgewählt worden, heute wird von Böden der Hildesheimer Börde ausgegangen.
2) Vgl. Schätzungsrahmen zum Bodenschätzgesetz mit Erläuterungen, BStBl. I 1967, S. 435.

Zur einheitlichen Durchführung der Bodenschätzung ist für das Ackerland ein Schätzrahmen entwickelt worden, in dem für die einzelnen Bodenklassen, die durch die Berücksichtigung der drei genannten Merkmale entstehen, jeweils eine Bandbreite von Wertzahlen angegeben ist.[1] Zum Beispiel betragen die Wertzahlen für durch eiszeitliche Ablagerung entstandene Lehmböden der Zustandsstufe 3 73-76, für durch Anschwemmung entstandene Lehmböden gleicher Zustandsstufe 71-79. Insgesamt enthält der Schätzrahmen für Ackerland 34 Kombinationen von Boden- und Entstehungsarten. Bei 7 Zustandsstufen sind theoretisch 238 Unterfälle möglich. Da aber nicht bei allen Entstehungsarten alle Zustandsstufen auftreten, enthält der Schätzrahmen Wertzahlen nur für 193 Bodenklassen. Die im Schätzrahmen enthaltenen Wertzahlen gelten nur unter genau definierten Voraussetzungen. Unterstellt ist eine Jahresdurchschnittstemperatur von 8° Celsius, Niederschläge von 600 mm pro Quadratmeter und Jahr sowie eine ebene bis schwach geneigte Geländegestaltung.[2]

Bei der Beurteilung eines Grundstückes ist zunächst festzulegen, welcher Bodenklasse es angehört. Im zweiten Schritt ist aus der zugehörigen Bandbreite der Wertzahlen des Schätzrahmens eine konkrete Wertzahl zuzuordnen. Weichen die klimatischen Verhältnisse oder die Geländegestaltung von den im Schätzrahmen unterstellten Verhältnissen ab, so sind Zu- und Abschläge vorzunehmen. Als Ergebnis erhält man die sogenannte Ackerzahl. Die Wertzahlen des Schätzrahmens sind auf eine Fläche von einem Ar bezogen. Durch Multiplikation der Ackerzahl mit der Fläche des Grundstücks ergibt sich die Ertragsmeßzahl des Flurstücks, die in das Liegenschaftskataster eingetragen wird.

---

1) Vgl. Schätzungsrahmen mit Erläuterungen, S. 431; der Schätzungsrahmen ist auch bei KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 66 abgedruckt.
2) Vgl. Schätzungsrahmen mit Erläuterungen, S. 431.

Ähnlich wird bei der Schätzung des Grünlandes vorgegangen. Dort werden 5 Bodenarten, innerhalb jeder Bodenart 3 Zustandsstufen und innerhalb der Zustandsstufen 3 Klimazonen unterschieden. Da die Ertragsfähigkeit des Grünlandes auch durch die Wasserverhältnisse, d.h. die Niederschlagsmenge und den Grundwasserstand beeinflußt wird, werden für unterschiedliche Wasserverhältnisse weitere Stufen gebildet. Insgesamt sind somit 225 Unterfälle möglich.[1] Die eigentliche Schätzung erfolgt wie beim Ackerland. Nach Zu- und Abschlägen für Abweichungen des Ortsklimas und der Geländegestaltung erhält man die Grünlandzahl, durch Multiplikation mit der Fläche des Grundstücks die Ertragsmeßzahl. Die Summe der Ertragsmeßzahlen aller im Eigentum des Betriebsinhabers befindlichen landwirtschaftlich genutzten Grundstücke entspricht der Ertragsmeßzahl der landwirtschaftlichen Nutzung.

Die folgende Übersicht zeigt schematisch die Ermittlung der Ertragsmeßzahlen nach dem Bodenschätzgesetz:[2]

---

1) Vgl. Schätzungsrahmen mit Erläuterungen, S. 434.
2) Vgl. dazu auch REICHEL, H., Überprüfung 1973, S. 27 und SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 20.

NUTZUNG DES GRUNDSTÜCKS	ACKERLAND	GRÜNLAND
Schätzgrundlage	Ackerschätzungs-rahmen	Gründlandschät-zungsrahmen
Bei der Schätzung berücksichtigte Merkmale	Bodenart (9) Entstehungsarten (bis zu 5) Zustandsstufen (bis zu 7)	Bodenart (5) Zustandsstufe (3) Klimazone (3) Wasserverhält-nisse (5)
Ergebnis:	Bodenzahl	Grünlandgrundzahl
Zu- und Abschläge für	Abweichungen des Groß- und Ortsklimas Abweichende Gelände-gestaltung	Abweichungen des Ortsklimas Abweichende Ge-ländegestaltung
Ergebnis:	Ackerzahl	Grünlandzahl
Multipliziert mit Fläche des Grund-stücks in Ar er-gibt:	Ertragsmeßzahl	Ertragsmeßzahl
Dokumentation:	Liegenschafts-kataster	Liegenschafts-kataster

Übersicht 12: Ermittlung der Ertragsmeßzahl landwirtschaftlicher Grundstücke

Die Bodenschätzung ist ebenfalls in einem vergleichenden Verfahren durchgeführt worden. Da die beiden Schätzrahmen weit untergliedert sind, besteht bei der Beurteilung eines Grundstücks ein gewisser Ermessensspielraum, welcher Bodenklasse es zuzuordnen ist. Da außerdem pro Bodenklasse keine feste Wertzahl, sondern eine Bandbreite von 4-10 Wertzahlen vorgegeben ist, besteht ein weiterer Ermessensspielraum. Die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Böden ist aber nicht nur wegen dieser Zuordnungesproblematik eine Schätzung. Auch die Ertragsrelationen zwischen den einzelnen Bodenklassen sind zum größten Teil geschätzt worden. Eine empirische Fundierung der Reinertragsrelationen setzt voraus, daß die natürliche Ertragsfähigkeit des Bodens von den übrigen Ertragsfaktoren

isoliert und subjektive Einflüsse ausgeschaltet werden können. Während die erste Voraussetzung überhaupt nicht erfüllt werden kann, erfordert die zweite die Untersuchung einer bestimmten Anzahl von Betrieben mit gleicher Bodenart und auch sonst vollkommen gleichen Ertragsbedingungen. KÖHNE/WESCHE halten pro Bodenklasse mindestens 30 Betriebe für notwendig, um die subjektiven Einflüsse auszuschalten und die objektive Ertragsfähigkeit herauszuarbeiten.[1] Dieses Verfahren ist in der Praxis nicht möglich, da es vergleichbare Betriebe in diesem Umfang nicht gibt und zudem kein ausreichendes Buchführungsmaterial zur Verfügung steht.

In empirischen Untersuchungen wurde versucht, die Ergebnisse der Bodenschätzung zu überprüfen. Dabei hat sich gezeigt, daß die natürliche Ertragsfähigkeit durch die Ertragsmeßzahlen in etwa zutreffend ausgedrückt wird, sofern Standardgetreidesorten mit Ausnahme von Sommergerste angebaut werden. Beim Anbau von Hackfrüchten und anderen speziellen Kulturpflanzen wird die Ertragsfähigkeit durch die Ertragsmeßzahl nur unzureichend repräsentiert.[2] Zu berücksichtigen ist, daß derartige empirische Untersuchungen ebenfalls nicht ohne Pauschalierungen durchführbar sind. Gemessen werden normalerweise die Naturalerträge der betrachteten Flächen, die durch die Ertragsfähigkeit des Bodens, die Bearbeitungsintensität, den Düngemitteleinsatz und den konkreten Witterungsverlauf beeinflußt werden. Während der Einfluß des Witterungsverlaufes durch eine Beobachtung über mehrere Jahre ausgeschaltet werden kann, können die beiden übrigen Einflußfaktoren durch pauschale Annahmen beziehungsweise durch statistische Methoden nur näherungsweise eliminiert werden. Bei einer Beobachtung über mehrere Jahre tritt zudem das Problem auf, daß auf den zu beurteilenden Grundstücken im Zeitablauf verschiedene Kulturpflanzen angebaut werden, so daß die unterschiedlichen Erzeug-

---

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 78.
2) Vgl. REICHEL, H., Überprüfung 1973, S. 126 f. Zu den Problemen, die bei einer Überprüfung der Bodenschätzergebnisse auftreten vgl. auch SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 63-69 mit Hinweisen auf weitere Untersuchungen.

nisse in ein Standardprodukt umgerechnet werden müssen. Die Erläuterungen verdeutlichen, daß die Ertragsmeßzahlen, die die Ausgangsgröße für die Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzung bilden, keinesfalls ein eindeutiges und sicheres Fundament für die Bewertung bilden, sondern mit Unsicherheiten behaftet sind, die dazu führen, daß das gesamte darauf aufbauende Bewertungsverfahren auf schwankendem Boden steht.

In der Literatur bestehen über die Qualität der Ergebnisse unterschiedliche Auffassungen. RÖSSLER/TROLL/LANGNER sind der Auffassung, daß durch die Bodenschätzung "die Bewertung der landwirtschaftlichen Nutzungen auf eine sichere Grundlage gestellt"[1] wird. Die nach einem "objektiven Verfahren" durchgeführte Bodenschätzung ist nach Meinung RÖSSLERS "ein gewaltiger Fortschritt, der nicht hoch genug eingeschätzt werden kann".[2] Derartige positive Äußerungen sind nur verständlich, wenn man die Situation bei früheren Hauptfeststellungen berücksichtigt, bei denen die Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlichen Grundstücke mehr oder weniger frei oder in Anlehnung an aus dem 19. Jahrhundert stammende Grundsteuerbonitierungen geschätzt worden ist. Gegenüber diesem Zustand stellt die Bodenschätzung nach einheitlichen Grundsätzen einen Fortschritt dar. Der Bundesfinanzhof hat die Ergebnisse dagegen bereits im Jahr 1961 für durch die Justiz nicht nachprüfbar gehalten.[3] Der Steuerpflichtige hat deshalb keine Möglichkeit, die wesentliche Grundlage für die Werthöhe gerichtlich nachprüfen zu lassen.

bb) Korrektur der Bodenschätzergebnisse

Ausgangspunkt zur Bestimmung der landwirtschaftlichen Vergleichszahl sind die durch die Bodenschätzung ermittelten Ertragsmeßzahlen der landwirtschaftlichen Nutzung. Die Ertragsrelationen zwischen den einzelnen Bodenarten beruhen

---

1) RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 3 zu § 50 BewG.
2) RÖSSLER, R., Neubewertung 1963, S. 336.
3) Vgl. BFH-Urteil vom 12.05.1961, III R 119-130/60, HFR 1962, S. 325-328

jedoch auf den Verhältnissen des Jahres 1934. Da sich diese Relationen im Laufe der Zeit durch neue Bearbeitungsmethoden, durch veränderten Düngemitteleinsatz und durch den Anbau neuer Produkte verändern, ist im Bodenschätzgesetz vorgesehen, daß die Ergebnisse der Bodenschätzung bei jeder Hauptfeststellung darauf zu überprüfen sind, ob sie noch den tatsächlichen Reinertragsverhältnissen im Hauptfeststellungszeitpunkt entsprechen.[1] Diese Überprüfung erfolgt nicht durch eine neue Bodenbewertung, die viel zu aufwendig wäre, sondern global auf der Grundlage ausgewählter Betriebe. Bei geänderten Verhältnissen werden nicht die Ertragsmeßzahlen berichtigt, sondern im Rahmen der Einheitsbewertung pauschal angepaßt. Bei der Hauptfeststellung 1964 kam der Bewertungsbeirat zu dem Ergebnis, daß die Erträge des Grünlandes hinter denen des Ackerlandes zurückgeblieben sind und sich beim Ackerland die Erträge der schweren und extrem leichten Böden nur unterdurchschnittlich entwickelt haben.[2] Deshalb sind die Ertragsmeßzahlen dieser Böden durch Abrechnungen zu kürzen.

Die Kürzungsbeträge sind in den Bewertungsrichtlinien festgelegt. Sie betragen beim Grünland bei einer durchschnittlichen Ertragsmeßzahl von über 60 10 % und erhöhen sich mit sinkender Ertragsmeßzahl bis auf 30 %.[3] Für die schweren Böden ist genau festgelegt, bei welchen Bodenarten eine Kürzung durchzuführen ist. Es handelt sich dabei um Lehm- und Tonböden der schlechteren Zustandsstufen. Da die Kürzung der Ertragsmeßzahlen der einzelnen Flurstücke einen zu großen Aufwand verursachen würde, wird die Kürzung auf die Ertragsmeßzahl des Ackerlandes bezogen, ihre Höhe ist abhängig vom Anteil der schweren Böden an der Gesamtfläche. Die Kürzung beträgt zwischen 14 % und 24 %, wenn ausschließlich schwere Böden vorhanden sind, und

---

1) Vgl. § 13 Bodenschätzgesetz.
2) Vgl. Abschnitt 2.03 Abs. 1 BewRL. Die in den Bewertungsrichtlinien festgelegten Zu- und Abschlagssätze sind teils feste Sätze, von denen nicht abgewichen werden darf, teilweise handelt es sich um Rahmensätze und mittlere Werte. Innerhalb einer vorgegenenen Bandbreite kann dann der für den Einzelfall zutreffende Satz ausgewählt werden.
3) Vgl. Abschnitt 2.03 Abs. 2 BewRL.

verringert sich mit sinkendem Anteil dieser Böden.[1] In Gebieten mit ungünstigen Witterungsverhältnissen, d.h. sehr hohen oder sehr niedrigen Niederschlägen und unterdurchschnittlichen Temperaturen, können die Abrechnungen noch um bis zu 20 % erhöht werden, der maximale Kürzungsbetrag liegt somit zwischen 17 % und 29 % der ursprünglichen Ertragsmeßzahlen. Ebenso sind die Kürzungen für die extrem leichten Sandböden durchzuführen. Die Kürzungsbeträge werden ebenfalls auf die gesamte Ertragsmeßzahl bezogen und sind abhängig vom Anteil der leichten Böden und vom Grünlandanteil. Die Kürzungsbeträge steigen mit zunehmendem Anteil leichter Böden und sinken mit zunehmendem Grünlandanteil, da für das Grünland bereits Abschläge gemacht worden sind. Die Kürzungsbeträge liegen zwischen 0 und 20 % der ursprünglichen Ertragsmeßzahlen.[2] Auch für Moorböden werden Abschläge in Abhängigkeit von deren Anteil an der Gesamtfläche des Betriebes zwischen 1 % und 17 % angesetzt.

Die Zulässigkeit dieser Kürzungen beinhaltet zunächst das Eingeständnis, daß die Ergebnisse der Bodenschätzung keine volle Gültigkeit mehr haben. Es stellt sich sofort die Frage, ob und warum Veränderungen der Ertragsfähigkeit nur bei den genannten Bodenarten und nicht auch bei anderen aufgetreten sind. Problematisch ist die Bestimmung des Kürzungsumfanges, da nicht ersichtlich ist, wie die einzelnen Kürzungsbeträge ermittelt worden sind. Es muß jedoch vermutet werden, daß dies nicht aufgrund von ausreichendem statistischen Zahlenmaterial, sondern durch Schätzung geschehen ist. Zweifelhaft ist zudem, ob der Ertragsrückgang des Grünlandes gegenüber dem Ackerland generelle Gültigkeit hat. In den Bewertungsrichtlinien werden einerseits feste Kürzungsbeträge vorgegeben, andererseits besteht in einigen Fällen ein erheblicher Ermessensspielraum. So sind die Kürzungen bei schweren Böden

1) Vgl. Abschnitt 2.03 Abs. 3 BewRL und TASCHENMACHER, W., Richtlinien 1968, S. 170
2) Vgl. Abs. 2.03 Abs. 4 BewRL.

und ungünstigen Witterungsverhältnissen "um bis zu 20 % zu erhöhen", die Kürzungen für leichte Böden sind bei Vorhandensein von gutem Grünland "um höchstens ein Drittel" zu ermäßigen, bei schlechtem Grünland "um höchstens ein Drittel"[1] zu erhöhen. Problematisch ist insbesondere die zusätzliche Abrechnung wegen ungünstiger Witterungsverhältnisse bei schweren Böden. Vom Durchschnitt abweichende Witterungsverhältnisse führen bereits bei der Bodenschätzung zu Abrechnungen. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum für bestimmte Bodenarten bei der Einheitsbewertung nochmals Abrechnungen für den gleichen Sachverhalt durchzuführen sind. Sind die Abrechnungen tatsächlich berechtigt, so bedeutet dies nichts anderes, als daß die Bodenschätzung - zumindest bei diesen Bodenarten - zu unzutreffenden Ergebnissen geführt hat.

cc) Abrechnungen für besondere natürliche Ertragsbedingungen

Treten innerhalb eines Flurstücks Bodenwechsel auf, weil sich das Flurstück aus unterschiedlichen Bodenarten zusammensetzt, so sind ebenfalls Abschläge von 1 % - 5 % der gesamten Ertragsmeßzahl vorzunehmen, da die Flurstücke im Normalfall einheitlich bewirtschaftet werden und durch den Bodenwechsel der Reinertrag sinkt.[2] Die Flurstücke mit Bodenwechsel sind bei der Bodenschätzung besonders gekennzeichnet worden, so daß ihre Erfassung ohne größere Probleme möglich ist.

Abschläge sind weiterhin für überdurchschnittliche Flächenverluste vorzunehmen. Bei der Bodenschätzung wird unterstellt, daß 2 % der Gesamtfläche nicht genutzt werden können. Sind die tatsächlichen Flächenverluste durch Gräben, Böschungen und Hecken größer, so sind weitere Abrechnungen durchzuführen. In der Regel sind Land- und Forstwirte verpflichtet, zu ihren Grundstücken gehörende Gräben sauberzuhalten und zu

---

1) Abschnitt 2.03 Abs. 4 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 2.04 BewRL.

räumen.[1] Der entsprechende Aufwand ist Betriebsaufwand, der den Reinertrag vermindert. Im Schätzungsrahmen der Bodenschätzung ist ein durchschnittlicher Flächenverlust durch Gräben von 3 % und der zu ihrer Räumung erforderliche Aufwand bereits berücksichtigt. Sind die tatsächlichen Flächenverluste größer, so sind die höheren Aufwendungen durch Abrechnungen von der Ertragsmeßzahl zu berücksichtigen. Die Abrechnungen sind abhängig vom tatsächlichen Flächenverlust, sie sinken mit steigender durchschnittlicher Ertragsmeßzahl.[2] Gegen die Regelung ist prinzipiell nichts einzuwenden, inkonsequent ist jedoch, daß bei den Betrieben, bei denen überhaupt keine derartigen Aufwendungen anfallen, keine Zurechnungen erfolgen. Die Abrechnungen betragen bei Flächenverlusten zwischen 3 % und 6 % der Gesamtfläche und einer Ertragsmeßzahl von 36-45 3 % und erhöhen sich pro weitere 3 % Flächenverluste um ebenfalls 3 %-Punkte. Für die ersten 3 % Flächenverlust ist die Ertragsminderung bei der Festlegung der Ertragsmeßzahlen bereits berücksichtigt, konsequenterweise müßte also bei Betrieben, bei denen kein Aufwand anfällt, eine Zurechnung durchgeführt werden.

Zu berücksichtigen ist weiterhin die Ertragsminderung durch überdurchschnittliche Hagelgefährdung. Nach der Häufigkeit und Schwere der Schäden werden 5 Gefahrenstufen gebildet. Die Abgrenzung der Gefahrenstufen erfolgt nach den Beitragssätzen der Hagelversicherungsunternehmen, beruht also auf statistisch abgesichertem Zahlenmaterial. Die Hagelgefährdung der Gefahrenstufen 1 und 2 ist bereits in der Bodenschätzung berücksichtigt. Für die höheren Gefahrenstufen sind in Abhängigkeit von der Ertragsmeßzahl pro Hektar Getreideanbaufläche zwischen 1,2 und 10 Ertragsmeßzahlen abzurechnen[3]. Durch diese Abrechnung soll der Ertragsausfall durch die Hagelschäden beziehungsweise die Ertragsminderung durch höhere Versicherungsaufwendungen erfaßt werden.

---

1) Vgl. Abschnitt 2.05 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 2.06 BewRL.
3) Vgl. Abschnitt 2.07 BewRL.

Schließlich sind die Ertragsmeßzahlen bei Neukulturen, die in den ersten 10 bis 15 Jahren noch nicht die volle Ertragsfähigkeit erbringen, beim Auftreten von tierischen und pflanzlichen Schädlingen und bei Schäden durch Überschwemmungen und ähnliche Naturereignisse in Anlehnung an die Ansätze bei den Hauptbewertungsstützpunkten durch Abrechnungen zu vermindern. Nach Durchführung dieser Korrekturen, sofern sie im Einzelfall notwendig sind, erhält man die bereinigte Ertragsmeßzahl, die die endgültige natürliche Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlichen Flächen im Bewertungszeitpunkt ausdrückt.

b) Die Erfassung der betriebsindividuellen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen

aa) Die innere und äußere Verkehrslage

Der Reinertrag eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes wird durch die Bearbeitungskosten beeinflußt. Diese sind unter anderem von der Zahl und Größe der einzelnen Flurstücke, der Entfernung zwischen Hof- und Flurstücken, der Qualität der Verbindungswege und der Geländegestaltung abhängig. Das Bewertungsgesetz faßt diese Faktoren unter dem Begriff "innere Verkehrslage" zusammen. Bei der Ertragsermittlung wird in bezug auf die Zahl der Flurstücke ein Standardbetrieb unterstellt. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse eines Betriebes von denen des Standardbetriebes ab, so sind die bereinigten Ertragsmeßzahlen durch Zu- und Abrechnungen anzupassen. Der Standardbetrieb hat eine landwirtschaftliche Nutzfläche von 10 Hektar und 10 Flurstücke, so daß die durchschnittliche Größe pro Flurstück 1 Hektar beträgt.[1] Sind die Flurstücke eines Betriebes größer, so sind Zurechnungen bis zu 10 % der bereinigten Ertragsmeßzahl anzusetzen, sind die Flurstücke kleiner,[2]

---

1) Vgl. Abschnitt 2.09 Abs. 2 BewRL.
2) Ein Abschlag bis zu 12 % ist vorzunehmen, wenn ein 10 Hektar-Betrieb bis zu 35 Flurstücke bewirtschaftet, die durchschnittliche Flächengröße also 0,286 Hektar beträgt. Ein Abschlag von 50 % setzt voraus, daß der Betrieb mehr als 75 Flurstücke bewirtschaftet, die durchschnittliche Flächengröße also unter 0,133 Hektar liegt, eine Größenordnung, die nur selten auftreten wird.

so sind Abrechnungen bis zu 50 % in extremen Fällen möglich, der realistische Bereich der Abrechnungen dürfte zwischen 3 % und 12 % der bereinigten Ertragsmeßzahl liegen. Theoretisch müßten die Zu- und Abrechnungen für jeden Betrieb gesondert ermittelt werden, in der Praxis werden die Zu- und Abrechnungen der Orts- oder Landesbewertungsstützpunkte angesetzt.

Zu den verfahrenstechnisch herausragendsten Punkten der Ertragsermittlung zählt die Berücksichtigung der Entfernung zwischen Hof und bewirtschafteten Grundstücken. Hier wird nicht einfach die durchschnittliche Entfernung angesetzt, sondern auch die Qualität der Straßen und Wege und die Nutzung der Grundstücke berücksichtigt. Die Bewertungsrichtlinien unterscheiden drei Qualitätsstufen der Verbindungswege: Straßen, mittlere Landwege und schlechte Landwege.[1] Um die Qualitätsunterschiede auszugleichen, sind die tatsächlichen Entfernungen in Mittlere-Landweg-Entfernungen umzurechnen, indem die auf Straßen zurückzulegenden Wegstrecken mit 0,7, die auf schlechten Landwegen zurückzulegenden Strecken mit 1,5 multipliziert werden. Anschließend ist die mittlere Landweg-Entfernung "wegen der unterschiedlich häufigen Wegebenutzung bei den einzelnen Kulturarten und Nutzungsweisen auf Rechnungsentfernung umzurechnen".[2] Der Umrechnungsschlüssel beträgt beispielsweise für Ackerland 1,0, für ständige Kuhweiden 1,0 - 1,5 und für Wiesen 0,6.

Je nach Größe der landwirtschaftlichen Nutzung ist eine bestimmte Ausgangsentfernung in der Bewertung bereits abgegolten. Die Ausgangsentfernung beträgt bei einer Nutzfläche von 10 Hektar 400 Meter und steigt bis auf 1000 Meter bei einer Nutzfläche von über 400 Hektar. Für je 100 Meter Mehr- oder Minderentfernung, die sich aus der Differenz zwischen Rechnungs- und abgegoltener Ausgangsentfernung ergibt, sind Zu- und Abrechnungen von der bereinigten Ertragsmeßzahl vorzunehmen, die wiederum von der Höhe der Ertragsmeßzahl und

---

1) Vgl. dazu Abschnitt 2.09 Abs. 3 BewRL.
2) Abschnitt 2.09 Abs. 3 BewRL. Zum tatsächlichen Einfluß der Verkehrslage auf die Ertragsfähigkeit vgl. SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 56-60.

der absoluten Mehr- oder Minderentfernung abhängig sind. Die Zu- und Abrechnungen für 100 Meter Mehr- oder Minderentfernung schwanken zwischen 0,1 % und 1,2 % der bereinigten Ertragszahl.

Bei der Berücksichtigung der Entfernung zwischen Hofstelle und Flurstücken sind folgende Arbeitsschritte einzuhalten.

(1) Für jedes Flurstück ist die tatsächliche Entfernung zur Hofstelle festzustellen.

(2) Anschließend ist die Art des benutzten Weges zu ermitteln und die tatsächliche Entfernung in mittlere Landweg-Entfernung umzurechnen.

(3) Danach ist die Nutzungsweise der einzelnen Flurstücke festzustellen und die mittlere Landweg-Entfernung in Rechnungsentfernung umzurechnen. Anschließend ist die durchschnittliche Rechnungsentfernung zu bestimmen.

(4) Durch Vergleich der Rechnungsentfernung mit der bei der Bewertung bereits abgegoltenen Ausgangsentfernung kann nun, unter Berücksichtigung der Größe der landwirtschaftlichen Nutzung, der Höhe der bereinigten Ertragsmeßzahl und der absoluten Mehr- oder Minderentfernung der Zu- oder Abrechnungssatz aus der in den BewRL enthaltenen Tabelle entnommen werden.

Man stelle sich einen 30-Hektar-Betrieb vor, der insgesamt 20 landwirtschaftliche Flurstücke teilweise als Ackerland, teilweise als Wiese und Weide bewirtschaftet und die Grundstücke über die verschiedenen Wegearten erreichen kann. Bedauernswert ist derjenige, der die Bewertung durchführen muß, zumal "für Steigungen und Besonderheiten der Wege, z.B. Hohlwege"[1] noch besondere Abschläge vorzunehmen sind. Betrachtet

---

1) Abschnitt 2.09 Abs. 4 BewRL.

man die Kompliziertheit des Erfassungsvorgangs und die daraus als Ergebnis resultierenden Zu- und Abrechnungen, die in vielen Fällen relativ gering sind, so zeigt dieses Beispiel sehr deutlich, daß die Bewertungsrichtlinien zu umfangreich, zu detailliert und zu kompliziert sind. Nach dem Bewertungsgesetz müßten bei der inneren Verkehrslage die individuellen Verhältnisse des Betriebes berücksichtigt werden. Die Kompliziertheit des Erfassungsvorgangs führt jedoch dazu, daß üblicherweise die Zu- oder Abrechnungssätze der Orts- oder Landesbewertungsstützpunkte angesetzt werden. Dies bedeutet aber nichts anderes, als daß die Berechnungsvorschriften durch umfangreiche und komplizierte Richtlinien präzisiert und anschließend durch Pauschalierungen außer Kraft gesetzt oder nur grob berücksichtigt werden.[1] Da nur die im Eigentum des Betriebsinhabers stehenden Betriebsflächen bewertet werden, ist bei der Beurteilung der inneren Verkehrslage nur von der Lage und Bewirtschaftungsart dieser Grundstücke auszugehen. Eine Verbesserung der inneren Verkehrslage durch Zupacht von Flächen oder durch Tausch von Flächen bei der Bewirtschaftung wird nicht berücksichtigt. Diese Vorgehensweise kann zur Folge haben, daß Abrechnungen angesetzt werden, obwohl tatsächlich überhaupt keine Ertragsminderungen vorliegen.[2]

Für besondere Erschwernisse, z.B. stark befahrene Straßen, Bahnübergänge, beengte Dorflage oder Hofstelle, sind weitere Abrechnungen möglich. Sie sind nach den Gegebenheiten des Einzelfalls in Anlehnung an die Verhältnisse der Bewertungsstützpunkte zu schätzen.[3]

---

1) Auch GÜRSCHING/STENGER halten es für zweifelhaft, "ob die differenzierte Regelung der BewRL einer Massenbewertung und dem Grundsatz, daß unwesentliche Ertragsbedingungen außer Betracht zu bleiben haben, voll gerecht werden." GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 19 zu § 38 BewG.

2) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 20 zu § 38 BewG.

3) Vgl. Abschnitt 2.09 Abs. 5 BewRL

Mit dem Merkmal der äußeren Verkehrslage wird die Entfernung des Betriebes vom nächsten Verladebahnhof oder Marktort und die Besonderheiten der Verkehrsverhältnisse erfaßt. Im Bewertungsverfahren ist eine normale Entfernung von 4 km bereits berücksichtigt. Für jeden Kilometer Mehr- oder Minderentfernung sind in Abhängigkeit von der Betriebsgröße und der Art der Bodennutzung Zu- und Abrechnungen zwischen 0,2 % und 0,7 % der bereinigten Ertragsmeßzahl anzusetzen. Liegen Steigungs- und Gefällstrecken vor, sind weitere Abschläge möglich.[1] Die Berechnung erfolgt wie bei der Berücksichtigung der inneren Verkehrslage.

bb) Die Betriebsgröße

Die Ertragsfähigkeit eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes wird durch die Betriebsgröße, d.h. die bewirtschaftete Bodenfläche, wesentlich beeinflußt, da die Betriebsgebäude und die maschinelle Ausstattung nur in begrenztem Maße teilbar sind, so daß eine geringe Betriebsgröße zu einer unvollständigen Kapazitätsauslastung der Betriebsmittel führt. Diese Nachteile sowie die bei geringer Betriebsgröße stärker durchschlagenden Nachteile bei der Bewirtschaftung schwerer Böden sind durch Abrechnungen bis zu 25 % von der bereinigten Ertragsmeßzahl zu erfassen. Die Abschläge sind zu kürzen, wenn neben den eigenen Flächen zugepachtete Grundstücke bewirtschaftet oder neben der landwirtschaftlichen Nutzung weitere Nutzungen im Betrieb vorkommen.[2] Nach welchen Kriterien, für welche Betriebsgrößen im einzelnen und in welcher Höhe die Abrechnungen festzusetzen sind, wird in den Bewertungsrichtlinien nicht festgelegt, es wird auf die Bewertung der Hauptbewertungsstützpunkte verwiesen. Der ansonsten detaillierte Regelungen und umfangreiche Tabellen bevorzugende Richtliniengeber stellt in diesem Fall die Höhe der Abschläge

---

1) Vgl. Abschnitt 2.10 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 2.13 BewRL.

in das freie Ermessen des Bewertenden.[1] Auffällig ist auch hier wieder, daß der Abschlag einerseits aufgrund der geringen Betriebsgröße, andererseits aber auch aufgrund eines hohen Anteils schwerer Böden bestimmt wird. Da die Abrechnungen für schwere Böden mit zunehmendem Anteil der schweren Böden an der Betriebsfläche steigen und an anderer Stelle des Bewertungsverfahrens bereits Abrechnungen für schwere Böden vorgenommen worden sind, liegt der Verdacht nahe, daß durch die zahlreichen unterschiedlichen Zu- und Abrechnungen bestimmte Ertragseinflußfaktoren mehrfach berücksichtigt werden.

Während bei den bisher berücksichtigten natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsfaktoren die individuellen Verhältnisse des Betriebes maßgebend waren, sind bei den folgenden Ertragsfaktoren jeweils die gegendüblichen Verhältnisse zu berücksichtigen.

c) Die Erfassung der regionalen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen

aa) Die Betriebsorganisation

Der Begriff "Organisation" ist hier nicht im betriebswirtschaftlichen Sinne zu verstehen, gemeint ist vielmehr die Art der Bodennutzung, die durch die angebauten Produkte und den Umfang der Tierhaltung bestimmt wird. Die verschiedenen Bodennutzungssysteme werden nach dem Flächenanteil der Hackfrüchte, des Getreides und des Futterbaus gebildet, wobei insgesamt 12 Bodennutzungssysteme unterschieden werden. Beispielsweise liegt ein Getreidebaubetrieb bei einem Anteil der Hack-

1) "Die Abrechnungen bei den Hauptbewertungsstützpunkten wegen unzureichender Betriebsgröße lassen indessen ein klar abgegrenztes System nicht erkennen. Man wird aber daraus entnehmen können, daß bei Nutzungen mit weniger als 800 bereinigten Ertragsmeßzahlen die Frage der Abrechnung wegen unzureichender Betriebsgröße näher geprüft werden muß." GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 22 zu § 38 BewG. Über die notwendigen Prüfkriterien treffen auch sie keine Aussage.

früchte von 0 % - 10 % und einem Getreideanteil von mehr als 60 % der Nutzfläche vor, während ein Getreide-Hackfruchtbaubetrieb bei einem Anteil der Hackfrüchte zwischen 10 % und 15 % und einem Getreideanteil von mehr als 30 % gegeben ist.[1] Die Zu- und Abrechnungen sind abhängig vom Bodennutzungssystem, der durchschnittlichen Ertragsmeßzahl und dem Anteil der Zuckerrüben. Ein hoher Hackfruchtanteil und ein hoher Anteil an Zuckerrüben führen insbesondere bei geringen Ertragsmeßzahlen zu Zurechnungen bis zu 30 %, während ein hoher Getreide- und Futterbauanteil bei Ertragsmeßzahlen zwischen 50 und 70 zu Abrechnungen zwischen 5 % und 20 % der bereinigten Ertragsmeßzahl führen kann.[2] "Bei der Beurteilung der Betriebsorganisation muß streng darauf geachtet werden, daß entsprechend der Vorschrift des § 36 Abs. 2 BewG von einer ordnungsgemäßen und gemeinnützlichen Bewirtschaftung ... auszugehen ist. Die Unterschiede in den persönlichen Leistungen der einzelnen Betriebsleiter müssen außer Betracht bleiben."[3] Da die gegendüblichen Verhältnisse berücksichtigt werden, bedeutet dies, daß in Gegenden mit hohen Hackfruchtanteilen jeder Betrieb die entsprechenden Zuschläge erhält, selbst wenn in dem Betrieb tatsächlich überhaupt keine Hackfrüchte angebaut werden.[4] Die Tatsache, daß es aus der Sicht des einzelnen Betriebsinhabers durchaus zweckmäßig sein kann, keine Hackfrüchte anzubauen, beispielsweise bei Nebenbetrieben, bei denen der Betriebsinhaber die tendenziell höhere Arbeitsbelastung vermeiden will, oder bei Betrieben mit anderen Nutzungen, beispielsweise Weinbau, bei denen der kumulierte Arbeitsanfall in bestimmten Zeiträumen vermieden werden soll, wird nicht berücksichtigt, sondern fällt der Pauschalierung zum Opfer, da bei abweichendem Verhalten eine nicht ordnungsgemäß und gemeinübliche Bewirtschaftung unterstellt wird.

---

1) Zur Abgrenzung der einzelnen Bodennutzungssysteme vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 3 Tabelle 16 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 3 Tabelle 17 BewRL.
3) Abschnitt 2.11 Abs. 2 BewRL.
4) Zu den Mängeln bei der Berücksichtigung der Betriebsorganisation vgl. auch SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 39-48.

bb) Der Umfang der Tierhaltung

Die Anzahl der im Betrieb gehaltenen Tiere beeinflußt ebenfalls die Ertragsfähigkeit des Betriebes. Eine bestimmte Anzahl von Vieheinheiten ist als üblicher Tierbestand bereits bei der Flächenbewertung in den Ertragsmeßzahlen berücksichtigt.[1] Der Umfang des normalen Tierbestandes ist abhängig von der Größe des Betriebes, seiner bereinigten Ertragsmeßzahl und seinem Bodennutzungssystem. Der abgegoltene Tierbestand ist umso größer, je höher die durchschnittliche bereinigte Ertragsmeßzahl, je höher der Futterbauanteil und je kleiner der Betrieb ist.[2]

Von diesem Normalbestand abweichende Tierbestände können in 2 Formen berücksichtigt werden, und zwar einmal bei der Ermittlung des Vergleichswertes der landwirtschaftlichen Nutzung und zum anderen nach der Ermittlung des Vergleichswertes in Form von Zu- und Abschlägen. Bei der Ermittlung des Vergleichswertes werden nur regionale Abweichungen der Tierbestände erfaßt, Mehr- oder Minderbestände im einzelnen Betrieb können nur als Zu- oder Abschläge nach § 41 BewG berücksichtigt werden. Ob bei der Ermittlung des Vergleichswertes Zu- oder Abrechnungen für abweichende Tierbestände vorzunehmen sind, hängt allein von den Verhältnissen des Hauptbewertungsstützpunktes ab. Liegen bei ihm Mehr- oder Minderbestände vor, so führen sie bei allen Betrieben des Gebietes zu Zu- oder Abrechnungen.[3] Die Berechnung des Zurechnungssatzes erfolgt nach folgender Formel:[4]

---

1) Die einzelnen Tiereinheiten sind nach dem in Anlage 1 zu § 51 BewG festgelegten Umrechnungsschlüssel in Tiereinheiten umzurechnen, vgl. auch S.
2) Zu den Einzelheiten vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 5 BewRL, Tabelle L 18.
3) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 71; zur Berücksichtigung der Tierhaltung im Bewertungsverfahren vgl. auch SOMMERFELDT, H., Tierhaltung 1978, S. 181-190. und MARRÉ, O., Abschläge 1984, S. 337-341.
4) Vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 5 BewRL. Der Mehr- oder Minderbestand ist auf eine Fläche von 100 Hektar zu beziehen, da in der Tabelle der abgegoltenen Tierbestände diese ebenfalls pro 100 Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche angegeben sind.

$$\frac{\text{Mehr- oder Minderbestand in Vieheinheiten je 100 Hektar x Faktor}}{\text{durchschnittliche bereinigte Ertragsmeßzahl je Hektar}} = \text{Zu- oder Abrechnung in Prozent der bereinigten Ertragsmeßzahl}$$

Als Faktor wird normalerweise der Wert 13 angesetzt, bei hohem Anteil flächenunabhäniger Tierzweige kann er bis auf 19,5 erhöht werden. Bei einem Faktor von 13 erwirtschaftet jede Vieheinheit einen Reinertrag von 26,93 DM.[1] Das Verfahren wird durch die folgenden Beispiele verdeutlicht.[2]

Beispiel 1:

Gegendüblicher Tierbestand der Hackfruchtbetriebe, auf 100 Hektar umgerechnet	80 VE
Betriebsgröße (des Hauptbewertungsstützpunktes)	40 Hektar
bereinigte Ertragsmeßzahl je Hektar	60
Nach Tabelle L 18 BewRL abgegoltener Tierbestand	76 - 114 VE
Zu- oder Abrechnung für abweichende Tierhaltung	0

Beispiel 2:

Gegendüblicher Tierbestand der Hackfruchtbetriebe, auf 100 Hektar umgerechnet		140 VE
Betriebsgröße		40 Hektar
bereinigte Ertragsmeßzahl		40
Nach Tabelle L 18 BewRL abgegoltener Tierbestand		72 - 108 VE
Zu berücksichtigender Mehrbestand 140 - 108	=	32 VE
Zurechnungssatz $\frac{32 \times 13}{40} = 10{,}4\ \%$		
Zurechnungsbetrag: bereinigte Ertragsmeßzahl x Zurechnungssatz 40 x 0,104	=	4,16
bereinigte Ertragsmeßzahl nach Zurechnung		44,16

1) Vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 5 BewRL.
2) Zur Vorgehensweise vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 71 f.

Minderbestände führen entsprechend zu Abrechnungen. Wenn allerdings ohne Gefahr für die Bodenfruchtbarkeit in einer Gegend viehlos oder mit nur geringen Tierbeständen gewirtschaftet werden kann, d.h. die Bedeutung der Tiere als Düngemittelproduzenten gering und ein ständiger Fruchtfolgewechsel nicht notwendig ist, werden bei Minderbeständen keine Abrechnungen vorgenommen.[1] Die Betriebe werden so behandelt, als ob sie mit einem durchschnittlichen Tierbestand ausgestattet wären.

cc) Die Betriebsmittelausstattung

Die landwirtschaftlichen Betriebe sind in zunehmendem Maße mit technischen Betriebsmitteln ausgestattet, um Arbeitskräfte einzusparen und Kosten zu senken. Wird die Technisierung beziehungsweise die ertragsteigernde Wirkung der Technisierung durch ungünstige Umstände wie z.B. hängiges oder steiles Gelände, Gräben, schwer zu bearbeitende Böden u.a. beeinträchtigt, so sind Abrechnungen von der bereinigten Ertragsmeßzahl bis zu 20 % möglich. Sind die Schwierigkeiten der Technisierung durch eine starke Zersplitterung oder eine unzureichende Größe der Flurstücke bedingt, so darf keine Abrechnung vorgenommen werden, da diese Nachteile bereits bei der inneren Verkehrslage und der Betriebsgröße erfaßt worden sind.[2]

Der Umfang, der Zustand, die zweckmäßige bauliche Gestaltung der Wirtschaftsgebäude und ihre Lage zueinander wirken sich ebenfalls auf die Ertragsfähigkeit des Betriebes aus. Wesentliche Abweichungen von den mittleren Verhältnissen werden durch Zu- oder Abrechnungen berücksichtigt. Die Abrechnungen für mangelhaften Zustand und Umfang sollen höchstens je 3 %, für Unzweckmäßigkeit höchstens 4 % der bereinigten Ertragsmeßzahl

---

1) Vgl. Abschnitt 2.11 Abs. 5 BewRL und MARRÉ, O., Abschläge 1984, S. 339-341.
2) Vgl. Abschnitt 2.12 BewRL.

betragen. Zurechnungen dürfen nur für besondere Zweckmäßigkeit der Gebäude bis zu 4 % vorgenommen werden.[1)]

Wird die Ertragsfähigkeit des Betriebes durch industrielle Emissionen, beispielsweise durch Rauch, Ruß, Abgase, Abwässer und dergleichen beeinträchtigt, so ist die Ertragsminderung, sofern keine Entschädigung erfolgt, durch Abrechnungen bis zu 20 % der bereinigten Ertragsmeßzahl zu berücksichtigen.[2)] Nach Durchführung aller bisher genannten Zu- und Abrechnungen für wirtschaftliche Ertragsbedingungen, die jeweils auf die bereinigte Ertragsmeßzahl bezogen werden, ist eine Zwischensumme zu bilden.[3)] Auf diese Zwischensumme beziehen sich die Zu- und Abrechnungen für Abweichungen der regionalen Preis- und Lohnverhältnisse.

dd) Regionale Preis- und Aufwandabweichungen

Die Ertragslage eines Betriebes wird durch die erzielbaren Preise für die erzeugten Produkte und die Aufwendungen für die im Betriebsprozeß eingesetzten Rohstoffe und Betriebsmittel direkt beeinflußt. Da die Preise für landwirtschaftliche Erzeugnisse und für die notwendigen Einsatzstoffe regional unterschiedlich sind, müssen die Preisunterschiede bei der Ertragsermittlung gesondert erfaßt werden. In der Bewertungsrechnung sind die durchschnittlichen Erzeugnis- und Betriebsmittelpreise sowie die Löhne des Gebietes um Hannover abgegolten.[4)] Für regionale Abweichungen sind Zu- und Abrechnungen vorzunehmen, die in einem komplizierten Verfahren ermittelt werden. Die Auswirkungen regionaler Preisabweichungen sind abhängig von[5)]

---

1) Vgl. Abschnitt 2.14 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 2.15 BewRL.
3) Vgl. auch die schematische Darstellung des Bewertungsganges auf S. 233 dieser Arbeit
4) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 1 BewRL.
5) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 2 BewRL.

(1) dem Anteil des Ertrages der einzelnen Produkte am Gesamtertrag des Betriebes, d.h. von der Rohertragsstruktur;

(2) der Zusammensetzung des Aufwandes, d.h. der Aufwandsstruktur des Betriebes;

(3) dem Verhältnis Rohertrag zu Reinertrag, das durch den Rohertragskoeffizienten ausgedrückt wird;

(4) dem Verhältnis Aufwand zu Reinertrag, das durch den Aufwandskoeffizienten ausgedrückt wird.

Der Ertragsanteil eines Produktes ist abhängig von der durchschnittlich mit diesem Produkt bebauten Nutzfläche, die bei den einzelnen Bodennutzungssystemen unterschiedlich ist. In Tabelle L 19 ist der durchschnittliche Anteil der wichtigsten landwirtschaftlichen Produkte beziehungsweise Produktgruppen am Gesamtertrag für die einzelnen Bodennutzungssysteme festgelegt. Insgesamt werden 12 Produkte berücksichtigt, Preisabweichungen aber nur für einen Teil der Produkte ermittelt.[1)]

Die Rohertrags- und die Aufwandskoeffizienten sind abhängig von der Ertragsfähigkeit der bewirtschafteten Flächen, die Koeffizienten sind in Abhängigkeit von der Vorstufe der Betriebszahl, d.h. dem Ergebnis des bisher geschilderten Bewertungsvorganges, in Tabelle L 20 festgelegt. Rohertrags- und Aufwandskoeffizient sinken mit steigender Ertragsfähigkeit. Dies ist deshalb notwendig, da die Preisabweichungen in Prozent der Vorstufe der Betriebszahl ausgedrückt werden. Eine regionale Preisabweichung von + 1 % bei allen Produkten führt bei einer vorläufigen Betriebszahl von 22 zu einem Zuschlag von 12 %, der absolute Zuschlag beträgt 2,64. Bei einer vorläufigen Betriebszahl von 80 beträgt der Zuschlag 6,8 % oder absolut 5,44. Die Koeffizienten sind also teils rechentechnisch bedingt, teils sollen sie den durch den höheren mengenmäßigen Ertrag sich stärker auswirkenden Preiseinfluß bei guter Ertragsfähigkeit berücksichtigen.

---

1) Preisabweichungen werden für Getreide, Milchvieh, Schweine, Milch und Kartoffeln ermittelt, nicht dagegen für Zuckerrüben und andere Produkte.

Bei dem zu bewertenden Betrieb ist zunächst in Abhängigkeit vom konkreten Bodennutzungssystem der Ertragsanteil der einzelnen Produkte aus Tabelle L 19 zu entnehmen. Anschließend sind die Preisabweichungen und die Rohertragsabweichungen für diese Produkte teils zu errechnen, teils aus weiteren Tabellen zu entnehmen.

Für Getreide sind die Rohertragsabweichungen in Tabelle L 21 zusammengefaßt. Insgesamt sind bei Getreide 17 Preiskreise gebildet worden, die durch die prozentuale Abweichung der Getreidepreise gegenüber den Preisen im Hafen Duisburg definiert sind. In Tabelle L 21 sind die aus dem unterschiedlichen Getreideanteil der einzelnen Bodennutzungssysteme und der Höhe der Preisabweichung resultierenden Veränderungen des Rohertrages zusammengefaßt.[1] Bei der Bewertung muß die prozentuale Abweichung der regionalen Getreidepreise ermittelt werden, die die Zuordnung des Gebietes zu einem bestimmten Preiskreis festlegt. Die Rohertragsabweichung kann dann direkt in der Tabelle abgelesen werden.

Komplizierter ist die Bestimmung der Preisabweichungen für Rinder und Schweine. In den Bewertungsrichtlinien sind die durchschnittlichen Preise in den Hauptverbrauchsgebieten festgelegt.[2] Die regionalen Preisunterschiede resultieren nach Auffassung des Richtliniengebers ausschließlich aus Transportkosten. Deshalb ist nicht von den tatsächlich in einem Gebiet gezahlten Preisen auszugehen, vielmehr müssen die Preise durch Abzug der Transportkosten aus den Preisen der Hauptverbrauchsgebiete abgeleitet werden. Für diesen Zweck

---

1) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 6 BewRL.
2) Als Hauptverbrauchsgebiete gelten das Rhein-Main-Neckar-Gebiet (Großraum Frankfurt-Stuttgart) und das Nordrhein-Westfälische Industriegebiet (Essen). Die Preise pro 50 kg Rind betragen 109,80 DM, die Preise pro 50 kg Schwein 132,60 DM bzw. 133,80 DM, vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 6 BewRL.

enthalten die Bewertungsrichtlinien eine ausführliche Tabelle, in der die Transportkosten, getrennt nach Rindern und Schweinen, und in 10 km Entfernungsabschnitte unterteilt, zusammengefaßt sind, wobei weiterhin feinsinnigerweise unterschieden wird, ob die Transportmittel voll, mittel- oder nur unterdurchschnittlich ausgelastet sind. Durch Abzug der nach Entfernung, Tierart und Transportmittelauslastung bestimmten Transportkosten ergibt sich der rechnerische Tierpreis, aus Tabelle L 27 kann anschließend die prozentuale Preisabweichung abgelesen werden.[1] Sonderliches Vertrauen in die Allgemeingültigkeit des Berechnungsverfahrens hat der Richtliniengeber aber wohl nicht gehabt, denn bei "besonders günstiger oder ungünstiger Vermarktung von Vieh sind die anzusetzenden Preise angemessen zu erhöhen oder zu ermäßigen".[2] Bei diesem Verfahren werden, sofern nicht die genannte Generalklausel greift, tatsächliche regionale Preisabweichungen durch rechnerische Preisdifferenzierungen ersetzt.

Für Milch und Kartoffeln sind die Preisabweichungen nach Bundesländern differenziert in den Richtlinien enthalten beziehungsweise zu errechnen. Bei Milch ist die Preisabweichung nur zur Hälfte anzusetzen, da "der Auszahlungspreis bei den einzelnen Molkereien in unterschiedlichem Maße durch Höhe und Verzinsung von Geschäftsanteilen, Investitionen und Abschreibungen und dergleichen, also durch die Geschäftsführung der Molkereien bestimmt wird".[3]

Bei den Abweichungen der Betriebsmittelpreise werden nur Löhne und Futtermittelpreise berücksichtigt. Wegen der sich im Bewertungszeitpunkt bereits abzeichnenden Angleichung der Löhne werden nur die halben Abweichungen berücksichtigt. Differenziert nach Bundesländern sind geringe Ab- und Zurechnungen zu berücksichtigen, maximal 1,25 % bei Löhnen und 0,40 %

---

1) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 8 BewRL.
2) Abschnitt 2.16 Abs. 6 Nr. 2 BewRL.
3) Abschnitt 2.16 Abs. 6 Nr. 3 BewRL.

bei Futtermitteln.[1] In den Bewertungsrichtlinien werden also im Prinzip einheitliche Prduktionsfaktorpreise unterstellt.

Die Preisabweichungen der einzelnen Produkte sind mit dem Ertragsanteil der Produkte zu multiplizieren, das Ergebnis ist die Rohertragsabweichung. Diese wird über alle Produkte summiert und mit dem Rohertragskoeffizienten multipliziert, es ergibt sich die prozentuale Zu- oder Abrechnung von der vorläufigen Betriebszahl. Das gleiche Verfahren ist bei den Aufwandsabweichungen durchzuführen.

Ein Beispiel soll die Vorgehensweise verdeutlichen. Ausgegangen wird von einem in Baden-Württemberg belegenen Hackfrucht-Getreidebaubetrieb der Stufe I, dessen vorläufige Betriebszahl 50 beträgt. Der Betrieb ist 120 km vom Marktzentrum Stuttgart entfernt, die Auslastung der Transportmittel bei Viehtransporten ist mittel.

Zunächst werden die Preisabweichungen der Tierpreise bestimmt.

Tierart	Rinder	Schweine
Preis pro 50 kg im Hauptverbrauchsgebiet	109,80 DM	132,60 DM
./. Transportkosten (bei 120 km und mittlerer Auslastung, Tabelle L 23)	./.1,54 DM	./.1,67 DM
= Preis im Erzeugungsgebiet	=108,26 DM	=130,93 DM
Preisabweichung in % (Tabelle L 27)	+ 0,75	./.0,50

1) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 7 BewRL.

Anschließend kann die Rohertrags- und Reinertragsabweichung berechnet werden.

roduktart (1)	Ertragsanteil des Produktes in % (2)	Preis- bzw. Preisgebiet (3)	Preisabweichung in % (4)	Rohertragsabweichung in % (5) = (2)x(4)
etreide	19	5	-	+ 0,34[1]
inder	12	108,26	+ 0,75	+ 0,14
chweine	15	130,93	- 0,50	- 0,07
ilch	20	0,372	- 2,01	- 0,20[2]
artoffeln[3]	5	14,04	- 2,26	+ 0,11
esamte Rohertragsabweichung:				+ 0,32
ohertragskoeffizient[4] mal gesamte Rohertragsbweichung				8,5 x 0,32
durch Rohertragsabweichungen verursachte Reinertragsabweichungen in % der vorläufigen Betriebszahl				+ 2,72
ufwandsabweichungen:				
öhne[5] (Landesdurchschnitt)				+ 0,65
uttermittel[6] (Landesdurchschnitt)				- 0,30
esamte Aufwandsabweichungen:				+ 0,35
ufwandskoeffizient[4] mal gesamte Aufwandsabeichungen				7,5 x 0,35
durch Aufwandsunterschiede verursachte Reinertragsabweichung in % der vorläufigen Betriebszahl				+ 2,62
esamte Reinertragsabweichung (abgerundet)				+ 5
orläufige Betriebszahl				50
Zuschlag für Preis- und Aufwandsabweichungen 0,05 . 50				+ 2,5
Betriebszahl				= 52,5

1) Die Rohertragsabweichung ist bereits ausgerechnet und in Tabelle L 21 enthalten.
2) Die Rohertragsabweichung bei Milch darf nur zur Hälfte angesetzt werden, vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 6 Nr. 3 BewRL.
3) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 6 BewRL, Tabelle L 24.
4) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 5 BewRL, Tabelle L 20.
5) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 7 BewRL, Tabelle L 25.
6) Vgl. Abschnitt 2.16 Abs. 7 BewRL, Tabelle L 26.

Ob mit diesem Berechnungsverfahren die tatsächlichen regionalen Ertrags- und Aufwandsunterschiede erfaßt werden können, ist höchst zweifelhaft.[1] In welchem Umfang in den Bewertungsrichtlinien enthaltene Unterstellungen zutreffend sind, könnte nur anhand von statistischen Untersuchungen festgestellt werden. Auffällig ist zunächst die Diskrepanz zwischen Aufwands- und Ertragsseite. Es muß bezweifelt werden, ob die Aufwandsunterschiede tatsächlich derart gleichmäßig sind, wie dies in den Richtlinien unterstellt worden ist. Zumindest ist nicht einleuchtend, warum sich die Transportkosten für Vieh in 10 km-Entfernungsabschnitten verändern, während die Kosten für Futtermittel und landwirtschaftliche Betriebsmittel, die ebenfalls von den Transportkosten beeinflußt werden, nur von Bundesland zu Bundesland differieren sollen.

Bei Getreide wird von den tatsächlichen Preisen eines Gebietes ausgegangen, während beim Vieh die Preise unter Berücksichtigung der Transportkosten berechnet werden. Warum in diesem Fall nicht die tatsächlichen Preise der Gegend angesetzt werden, auf die bei besonders günstiger Vermarktungslage ohnehin zurückgegriffen werden muß, ist nicht erkennbar. Auch die Zuckerrübenpreise sind von den Transportkosten zwischen Hof- und Zuckerfabrik abhängig, zumindest aber bei einzelnen Zuckerfabriken unterschiedlich. Es ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, warum diese Preisabweichungen nicht berücksichtigt werden. Auf der Ertragsseite enthalten die Bewertungsrichtlinien nicht weniger als 9 zum Teil umfangreiche und nach mehreren Kriterien gegliederte Tabellen, die eine zutreffende Erfassung der Ertragsabweichungen sicherstellen sollen. Hier wird jedoch nur eine Scheingenauigkeit vorgegaukelt, da Zu- und Abrechnungen abweichende Preisverhältnisse nicht unerheblich sind, doch würde eine pauschalere Erfassung zu gleich zutreffenden beziehungsweise unzutreffenden Ergebnissen führen.

---

1) Zu den Mängeln bei der Berücksichtigung der Preisabweichungen vgl. auch SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 48-53.

Seltsam ist die Regelung bei Milch. Zwar ist es noch einigermaßen einleuchtend, daß die unterschiedliche Verzinsung der Genossenschaftsanteile, die Landwirte an Molkereigenossenschaften halten, den Auszahlungspreis beeinflussen und darum die Unterschiede nicht voll berücksichtigt werden. Warum aber die durch die Geschäftsführung der Molkereien bestimmten Preisunterschiede bei den Landwirten nicht vollständig erfaßt werden, ist absolut unerklärlich. Gleichermaßen könnte man bei anderen Produkten argumentieren, daß die Preisunterschiede durch die Managementleistungen der Abnehmerbetriebe verursacht werden und deshalb bei den Landwirten nicht oder nicht vollständig angesetzt werden können. Betriebswirtschaftlich ist diese Argumentation vollkommen unbegründet. Ob ein Landwirt einen besonders hohen Milchpreis erhält, weil er beziehungsweise die Molkerei in einem Gebiet mit guten Vermarktungsmöglichkeiten ansässig ist oder ob der hohe Milchpreis durch besonders gute Managementleistungen der Molkerei erwirtschaftet wird, ist für die Ertragslage des Betriebes völlig gleichgültig. Zwar sollen durch die Berücksichtigung der Verhältnisse der Molkereien die stichtagsbezogenen Preiseinflüsse ausgeschaltet werden, doch kann auf diese Art die Nachhaltigkeit der Erträge mit Sicherheit nicht bestimmt werden.

Bei der Berechnung der Preis- und Lohnabweichungen ist von den gegendüblichen Verhältnissen auszugehen. Bei der Einheitsbewertung 1935 sind sie dagegen nach den Verhältnissen des einzelnen Betriebes bestimmt worden. GÜRSCHING/STENGER sind der Auffassung, daß die detaillierte Berechnung der Preis- und Aufwandsabweichungen und der Ansatz der individuellen Rohertrags- und Aufwandskoeffizienten nahezu auf die Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse der einzelnen Nutzung hinausläuft, und halten die entsprechenden Vorschriften für rechtssystematisch bedenklich.[1)] Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Die Unterteilung der Preisabweichungen nach verschiedenen Produktgruppen ist grundsätzlich

1) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 29 zu § 38 BewG.

geeignet, die Qualität der Bewertungsergebnisse zu verbessern. Da auch bei der Differenzierung die gegendüblichen Preise angesetzt werden, liegt kein Verstoß gegen das Bewertungsgesetz vor. Die unterschiedlich hohen Aufwands- und Rohertragskoeffizienten führen nicht zur Berücksichtigung betriebsindividueller Faktoren, sondern sind verfahrens- und rechentechnisch bedingt.

Bedenklich ist das komplizierte Verfahren unter Praktikabilitätsgesichtspunkten. Da bei allen Betrieben die gegendüblichen und nicht die tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigt werden, und dadurch erhebliche Unterschiede zwischen den tatsächlichen und den unterstellten Preiseinflüssen auftreten können, ist nicht einzusehen, warum die gegendüblichen Verhältnisse durch ein derart kompliziertes Verfahren berechnet werden müssen, dessen Einzelregelungen zudem nicht klar begründbar sind.

ee) Die Grundsteuerbelastung

Die Grundsteuerbelastung ist in den einzelnen Gemeinden unterschiedlich. Da die Grundsteuer als Betriebsteuer den Ertrag mindert, muß ihre unterschiedliche Höhe berücksichtigt werden. In der Bewertungsrechnung ist die Grundsteuerbelastung bei einem Hebesatz von 200 % abgegolten. Bei niedrigeren Hebesätzen sind Zurechnungen bis zu 9 %, bei höheren Hebesätzen Abrechnungen bis zu 9 % der Betriebszahl vorzunehmen. Eine Zurechnung von 9 % ist bei Hebesätzen unter 80, eine Abrechnung von 9 % bei Hebesätzen über 320 % notwendig.[1] Bei diesen Zu- und Abrechnungen wird der Hebesatz der Gemeinde angesetzt, in der der Betrieb liegt, also die betriebsindividuelle Belastung berücksichtigt. Ebenso werden Entwässerungskosten und Beiträge zu Wasser- und Bodenverbänden durch Abrechnungen von der Betriebszahl berücksichtigt, sofern sie 5,-- DM/Hektar überschreiten.[2] Nach Durchführung dieser Zu- und

1) Vgl. Abschnitt 2.17 Abs. 1 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 2.17 Abs. 2 BewRL.

Abrechnungen ergibt sich die landwirtschaftliche Vergleichszahl, die die relative Ertragsfähigkeit des Betriebes, bezogen auf eine Nutzfläche von 1 Hektar, ausdrückt. Durch Multiplikation mit dem Ertragswert, der für eine Vergleichszahl von 100 37,26 DM/ar beträgt,[1] erhält man den Vergleichswert pro Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche, durch Multiplikation mit der gesamten Nutzfläche den Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung.

d) Durchführung der Wertermittlung

Das dargestellte Bewertungsverfahren wird in dieser detaillierten Form nur bei den Haupt- und Landesbewertungsstützpunkten durchgeführt. Schon die Bewertung der Ortsbewertungsstützpunkte erfolgt im vergleichenden Verfahren, d.h. daß bei ihrer Bewertung zwar entsprechend der Grundstruktur des Bewertungsverfahrens vorgegangen wird, die einzelnen Zu- und Abrechnungen jedoch nicht betriebsindividuell, sondern in Anlehnung an die Hauptbewertungs- und Landesbewertungsstützpunkte ermittelt werden,[2] was nichts anderes bedeutet, als daß die dort verwendeten Zu- und Abschlagssätze unverändert oder nur global korrigiert übernommen werden. Die große Masse der übrigen Betriebe wird im vergleichenden Verfahren bewertet. Für die natürlichen Ertragsbedingungen, die innere und äußere Verkehrslage und die Betriebsgröße sollen die individuellen Verhältnisse des Betriebes entsprechend den dargelegten Bewertungsvorschriften berücksichtigt werden. Sie sind aus den Werten der Bewertungsstützpunkte im Wege der Angleichungsverhandlung zu ermitteln.[3] Ausgegangen wird dabei von den tatsächlichen Ertragsmeßzahlen des Betriebes, die bei der Bodenschätzung - allerdings ebenfalls in einem vergleichenden Verfahren - festgelegt worden sind. Da die Abweichungen bei

1) Vgl. § 40 Abs. 2 BewG.
2) Vgl. Abschnitt 2.18 BewRL.
3) Vgl. Abschnitt 2.19 Abs. 1 Nr. 1 BewRL.

den natürlichen Ertragsbedingungen wie Bodenartenverhältnis, Hagelgefährdung und Flächenverluste in einer Gegend oft relativ gleichartig sind, werden im Normalfall die Zu- und Abrechnungssätze der Landes- oder Ortsbewertungsstützpunkte unverändert übernommen. Auch die innere und äußere Verkehrslage - mit Ausnahme der Zahl der Flurstücke - ist bei Betrieben einer Gemeinde relativ gleich. Aus diesem Grunde werden auch hier die Zu- und Abrechnungssätze der Ortsbewertungsstützpunkte angesetzt. Angleichsverhandlungen durch Anpassung der Zu- oder Abschlagssätze erfolgen, wenn überhaupt, nur für die Betriebsgröße und die Zahl der Flurstücke. Das hat zur Folge, daß auch bei den individuell zu berücksichtigenden Ertragseinflüssen von den Verhältnissen der Bewertungsstützpunkte ausgegangen wird. Bei den übrigen Ertragsbedingungen sind von vorneherein die gegendüblichen Verhältnisse zugrunde zu legen, d.h. bei allen Betrieben die Zu- und Abrechnungen der Bewertungsstützpunkte anzusetzen. Die Bewertungsrichtlinien lassen schließlich zu, daß bei gleichartigen Ertragsbedingungen die Zu- und Abrechnungen für wirtschaftliche und natürliche Ertragsbedingungen pauschal berücksichtigt, d.h. in jeweils einem Zuschlagssatz zusammengefaßt werden.[1] In derartigen Fällen ist das Bewertungsverfahren radikal vereinfacht. Es besteht aus folgenden Schritten:

Summe der Ertragsmeßzahlen der landwirtschaftlichen Nutzung
+ Zu- oder Abrechnung für abweichende natürliche Ertragsbedingungen
+ Zu- oder Abrechnung für abweichende wirtschaftliche Ertragsbedingungen
= Vergleichszahl der landwirtschaftlichen Nutzung

Übersicht 13: Pauschales Bewertungsverfahren

Durch das vergleichende Verfahren wird erreicht, daß die betriebsindividuellen Ertragseinflüsse bei den meisten Betrieben gerade nicht berücksichtigt werden.

1) Vgl. Abschnitt 2.19 Abs. 2 BewRL.

e) Zu- und Abschläge für besondere betriebsindividuelle Ertragsbedingungen

Bei der Durchführung des vergleichenden Verfahrens werden nur bei den natürlichen und einigen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebes berücksichtigt, bei den übrigen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen dagegen gegendübliche Verhältnisse unterstellt.

Weichen die tatsächlichen Ertragsbedingungen eines Betriebes von den im Bewertungsverfahren unterstellten gegendüblichen Ertragsbedingungen ab, muß die Abweichung durch einen besonderen Zu- oder Abschlag vom landwirtschaftlichen Vergleichswert berücksichtigt werden. Zu- oder Abschläge kommen nur in Betracht, wenn die Abweichung mehr als 20 % beträgt und die 20 % übersteigende Abweichung eine Änderung des Vergleichswertes um mehr als 1/5, mindestens aber um 1.000 DM oder um mehr als 10.000 DM zur Folge hat.[1] Bei konsequenter Anwendung dieser Vorschrift würden die durch den Ansatz gegendüblicher Verhältnisse erzielten Vereinfachungen teilweise wieder aufgehoben, da bei vielen Betrieben überprüft werden müßte, ob eine Abweichung vorliegt. Deshalb legen die Bewertungsrichtlinien definitiv fest, daß eine Abweichung nur bei den Tierbeständen vorkommen könne.[2] Der Grund ist wohl der, daß abweichende Tierbestände einerseits einen nicht unerheblichen Einfluß auf die Ertragsfähigkeit des Betriebes ausüben und andererseits die Tierbestände einfach ermittelt und die Abweichungen einfach berechnet werden können. Die Einschränkung in den Bewertungsrichtlinien reicht noch weiter. Bei allen anderen Nutzungen bestimmen die Richtlinien, daß Zu- oder Abschläge in der Regel nicht in Betracht kommen, weil die Voraussetzungen im allgemeinen nicht erfüllt werden.[3] Die

1) Vgl. § 41 Abs. 1 BewG.
2) Vgl. Abschnitt 2.20 Abs. 2 BewRL.
3) Vgl. Abschnitte 3.12, 3.22, 4.06, 5.15, 6.23, 6.47, 6.63, 7.01 BewRL.

Richtlinien schränken hier das Gesetz eindeutig ein. Nach dem Gesetzeswortlaut können Abweichungen bei allen gegendüblichen Ertragsbedingungen und allen Nutzungen auftreten, nach den Richtlinien nur bei den Tierbeständen. Da sich die Finanzverwaltung an die Richtlinien hält, bedeutet dies, daß Zuschläge unterbleiben und der Steuerpflichtige Abschläge nur in einem Gerichtsverfahren durchsetzen kann, da die Gerichte an die einschränkende Vorschrift nicht gebunden sind.[1)]

Abschläge wegen geringerer Tierbestände können nur berücksichtigt werden, wenn der Betriebsinhaber glaubhaft macht, daß der fehlende Tierbestand tatsächlich zu einer Verminderung des Reinertrages von mindestens 20 % führt. Da dieser Nachweis nur schwer zu führen ist, kommen Abschläge nur relativ selten vor.[2)] Für einen über- oder unterdurchschnittlichen Tierbestand wird pro Tiereinheit ein fester DM-Betrag als Zu- oder Abschlag zum Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung angesetzt. Die Wertansätze sind davon abhängig, ob für den gegendüblichen Tierbestand bereits eine Zurechnung oder eine Abrechnung durchgeführt worden ist, sie sind außerdem abhängig vom Umfang des Mehr- oder Minderbestandes und unterscheiden sich schließlich bei Zu- und Abschlägen.[3)]

Bei der Bestimmung der Zu- oder Abschläge ist zunächst der individuelle Tierbestand des Betriebes zu ermitteln und mit dem gegendüblichen Tierbestand zu vergleichen. Ist die Abweichung größer als 20 %, so ist die absolute Abweichung um 20 % des gegendüblichen Viehbestandes zu kürzen. Da Abweichungen von weniger als 20 % zu keinen Zu- oder Abschlägen führen, ist auch bei einem Mehrbestand eine entsprechende Kürzung notwendig. Der restliche Mehrbestand an Vieheinheiten ist mit dem Wertansatz je Vieheinheit zu multiplizieren.

---

1) Zu Beispielsfällen, die neben abweichenden Tierbeständen einen Zu- oder Abschlag auslösen können, vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 5-15 zu § 41 BewG.
2) Vgl. dazu MARRÉ, O., Einheitsbewertung 1981, S. 289-291 und MARRÉ, O., Abschläge 1984, S. 337-341. Die Nichtberücksichtigung von Abschlägen bei viehloser Bewirtschaftung ist in vielen Fällen zutreffend, da bei einer Aufgabe der Tierhaltung nicht nur Erträge, sondern auch fixe Kosten wegfallen, so daß sich keine Verringerung des Reinertrages ergibt, vgl. S. 340.
3) Vgl. Abschnitt 2.20 Abs. 2, Tabelle L 30 BewRL.

Beispiel: Die Ausgangsdaten beziehen sich auf die Beispiele auf S. 252

	Beispiel 1	Beispiel 2
Maßgebliche landwirtschaftliche Nutzfläche	40 Hektar	40 Hektar
Tatsächlicher Tierbestand eines Hackfruchtbetriebes	80 VE	80 VE
./. gegendüblicher Tierbestand, bezogen auf 40 Hektar	32 VE	56 VE
= für Zuschlagsberechnung maßgebende Differenz	48 VE	24 VE
./. 20 % des gegendüblichen Tierbestandes	- 6,4 VE	- 11,2 VE
= als Zuschlag zu berücksichtigender Mehrbestand	41,6 VE	12,8 VE
x Wertansatz je Vieheinheit[1]	x 650 DM	x 750 DM
= Zuschlag zum Vergleichswert	27.040 DM	9.600 DM

Abweichungen vom gegendüblichen Tierbestand führen, wenn die Grenzen überschritten sind, zu teilweise bedeutenden Zuschlägen zum Vergleichswert. Ist wie im Beispiel 2 der gegendübliche Tierbestand hoch, so ist der Zuschlag gering. Hierbei muß berücksichtigt werden, daß der hohe gegendübliche Tierbestand bereits im normalen Bewertungsverfahren zu einem Zuschlag geführt hat. Die Höhe dieses Zuschlages läßt sich nicht allgemeingültig festlegen, da der Zuschlag für Mehrbestände die bereinigte Ertragsmeßzahl erhöht, im Beispielsfall um 4,16.[2] Die bereinigte Ertragsmeßzahl und damit die Höhe des Zuschlages kann durch Zu- und Abrechnungen für abweichende Preisverhältnisse und Grundsteuerbelastungen durchaus noch um 20 % - 30 % verändert werden. Rechnet man mit einem hohen Zuschlag von 30 %, so erhöht sich die Betriebs- und Vergleichszahl durch den Mehrbestand an Tieren um 4,16 x 1,3 = 5,408 und der Vergleichswert des 40 Hektar-Betriebes um 8.060 DM. Beide Zuschläge im Beispiel 2 sind dann immer noch um über 9.000 DM geringer als der Zuschlag im Beispiel 1, obwohl beide Betriebe die gleiche Anzahl an Vieheinheiten halten und dem

1) Vgl. Abschnitt 2.20 Abs. 2, Tabelle L 30 BewRL.
2) Vgl. S. 252

gleichen Bodennutzungssystem angehören. Die Differenz entsteht, da bei Abweichungen vom gegendüblichen Tierbestand die Zuschlagssätze pro Tiereinheit höher sind als bei überdurchschnittlichem gegenüblichem Tierbestand und die 20 %ige Kürzung bei hohem gegendüblichen Tierbestand absolut höher ist als bei geringen Beständen.

Überzeugend ist dieses Ergebnis nicht. Einleuchtend ist zwar, daß der Ertragswert vom Tierbestand abhängt, aber nicht, daß bei gegebener Tierbestand der gegendübliche Bestand den Ertragswert des Betriebes beeinflußt. Das bedeutet nichts anderes als: Haben sich einige Landwirte einer Gegend auf Tierhaltung spezialisiert, werden sie mit höheren Zuschlägen 'bestraft', da sie sich nicht gemeinüblich verhalten haben; haben dagegen alle Landwirte die Tierbestände erhöht, sind die Zuschläge niedriger. Hier werden einerseits subjektive Faktoren in Form des tatsächlichen Viehbestandes in die Bewertungsrechnung einbezogen, diese subjektiven Faktoren andererseits an dem subjektiven Verhalten einer Gruppe gemessen.

Zurechnungen aufgrund überdurchschnittlicher gegendüblicher Tierhaltung werden nur bei der Feststellung der Einheitswerte im Hauptfeststellungszeitpunkt berücksichtigt. Zu- und Abschläge aufgrund eines gegenüber der gegendüblichen Ausstattung höheren betriebsindividuellen Tierbestandes auch bei Wertfortschreibungen, wenn die notwendigen Grenzen überschritten werden. Da als Bezugsbasis die gegendüblichen Tierbestände im Hauptfeststellungszeitpunkt gelten, hat dies zur Folge, daß in Gegenden, in denen 1964 noch ein geringer Tierbestand üblich war, Betriebe, die sich auf Tierhaltung spezialisieren, mit erheblichen Zuschlägen belastet werden. Problematisch ist dabei insbesondere, daß die betriebsindividuellen Tierbestände heute mit den gegendüblichen vor 20 Jahren verglichen werden.

3. Die Bewertung der übrigen Nutzungen

a) Überblick über die Wertermittlung

Die Ermittlung der Vergleichszahlen beziehungsweise der Vergleichswerte für die übrigen Nutzungen erfolgt nach dem gleichen Grundschema. Bei den landwirtschaftlichen Sonderkulturen Hopfen und Spargel ist in den Hauptbewertungsstützpunkten eine Hopfen- beziehungsweise Spargelausgangszahl ermittelt worden,[1] die die gleiche Funktion wie die Ertragsmeßzahl der landwirtschaftlichen Nutzung erfüllt. Anschließend werden Zu- und Abrechnungen für die genannten natürlichen und wirtschaftlichen Ertragseinflüsse vorgenommen. In gleicher Weise wird bei der gärtnerischen Nutzung vorgegangen. Für die einzelnen Nutzungsteile werden Gartenbau- beziehungsweise Obstbauausgangszahlen ermittelt, die sich nach der Klimazone, der Bodengüte, der Bodenart und der Intensität, mit der der Gartenbau betrieben wird, richten.[2] Anschließend werden die üblichen Zu- und Abrechnungen für die natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen durchgeführt. Deshalb brauchen diese Bewertungsverfahren nicht im einzelnen behandelt zu werden; sie sind ebenso kompliziert aufgebaut wie das Verfahren zur Ermittlung des Reinertrages der landwirtschaftlichen Nutzung. Für Hopfen und Spargel sind in den Bewertungsrichtlinien je 7 kleine Tabellen enthalten, die bei der Berechnung der Zu- und Abschläge zu Rate zu ziehen sind, bei den vier Nutzungsteilen der gärtnerischen Nutzung dagegen insgesamt 42, teilweise sehr umfangreiche Tabellen.[3] Lediglich auf die Bewertung der weinbaulichen und forstwirtschaftlichen Nutzung wird kurz eingegangen, da deren Bewertung einige Besonderheiten aufweist.

Zu beachten ist aber, daß bei der Bewertung der gärtnerischen Nutzung nur ein indirektes vergleichendes Verfahren durchgeführt wird. Die Bewertung hat, da die einzelnen Betriebe kaum

---

1) Vgl. Abschnitte 3.01-3.22 BewRL.
2) Vgl. Abschnitte 6.09 und 6.10 BewRL.
3) Vgl. Abschnitte 6.01-6.63 BewRL.

vergleichbar sind, nach dem Bewertungsschema der Richtlinien zu erfolgen, d.h. die Zu- und Abrechnungen sind in jedem Betrieb individuell zu ermitteln. Vergleichend ist das Verfahren insofern, weil die Ertragsmerkmale zwar individuell ermittelt werden, für ihre Auswirkungen aber die Verhältnisse der Hauptbewertungsstützpunkte maßgeblich sind. Bei diesem Verfahren wird nicht Betrieb A mit Betrieb B verglichen, sondern bestimmte Ertragsmerkmale des Betriebes A mit den entsprechenden Merkmalen des Betriebes B. Die Hauptbewertungsstützpunkte sind daher nur Bewertungsbeispiele. Das gleiche gilt für die Bewertung der forstwirtschaftlichen und der übrigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen.[1)]

b) Besonderheiten bei der Bewertung der weinbaulichen Nutzung

Die Ermittlung der Ertragsfähigkeit der weinbaulichen Nutzung ist in zwei Stufen untergliedert. In der ersten Stufe werden die einzelnen Weinbaulagen ohne Bezug zu den konkreten Betrieben bewertet, erst in der zweiten Stufe werden betriebsindividuelle Faktoren berücksichtigt.[2)] Daher sind Hauptbewertungsstützpunkte nicht bestimmte Betriebe, sondern bestimmte Weinbaulagen, die vom Bewertungsbeirat vorab bewertet werden. Die Ertragsfähigkeit der Weinbaulagen wird in Lagenvergleichszahlen ausgedrückt. Bei der Bewertung der Weinbaulagen sind die tatsächlichen natürlichen Ertragsbedingungen, die gegendübliche innere Verkehrslage und die gegendüblichen Preis- und Lohnverhältnisse zu berücksichtigen. Ferner ist danach zu unterscheiden, ob die erzeugten Trauben veräußert oder die Weine selbst ausgebaut und als Faß- oder Flaschenweine vertrieben werden.[3)] Unter Berücksichtigung dieser Faktoren ist die Bewertung der Hauptbewertungs-Weinbaulagen durchzuführen.

---

1) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 24-26 zu § 39 BewG.
2) Vgl. Abschnitt 5.01 Abs. 1 BewRL.
3) Vgl. Abschnitt 5.02 Abs. 1 und 2 BewRL.

Insofern besteht kein Unterschied zu den übrigen Nutzungen. Nur wie die Bewertung durchzuführen ist, d.h. mit welchem Gewicht die einzelnen Ertragseinflüsse zu berücksichtigen sind, darüber wird in den Bewertungsrichtlinien absolut nichts ausgesagt. Dies überrascht, da bei allen anderen Nutzungen umfangreiche Erläuterungen und detaillierte Tabellenwerke vorhanden sind, in denen festgelegt ist, wie welcher Ertragsfaktor zu berücksichtigen ist. Zwei Interpretationen des Sachverhaltes sind möglich. Entweder hat der Richtliniengeber den für die Bewertung der Weinbaulagen zuständigen Fachleuten von vorneherein den höheren Sachverstand und die notwendige Weisheit zugetraut, auch ohne ein vorgegebenes Korsett von Bewertungsweisungen zu zutreffenden Bewertungsergebnissen zu gelangen, oder er hat plötzlich erkannt, daß die detaillierten Vorschriften nur eine Scheingenauigkeit vortäuschen und man in einem pauschalen Bewertungsverfahren darauf ohne Schwierigkeiten verzichten kann. Der Bewertungsbeirat hat bei der Bewertung der Weinbaulagen auf jeden Fall einen wesentlich größeren Ermessensspielraum als bei der Bewertung der übrigen Nutzungen. Ob die Bewertungsergebnisse dadurch besser, d.h. realistischer und gleichmäßiger geworden sind, ließe sich nur durch eine empirische Untersuchung, die mangels Datenmaterial nicht möglich ist, feststellen. Wenn die Ergebnisse qualitativ denen der übrigen Nutzungen entsprechen, so ist zu fragen, warum nicht auch bei den übrigen Nutzungen ein derart pauschales Bewertungsverfahren möglich ist. Bei der Kritik wird nicht übersehen, daß die weinbauliche Nutzung mit einem einzigen Erzeugnis insgesamt einfacher zu bewerten ist als die landwirtschaftliche Nutzung, die sehr verschiedene Produktarten umfassen kann. Aber selbst wenn bei landwirtschaftlicher oder gärtnerischer Nutzung Betriebe mit relativ homogener Produktstruktur vorliegen, ist das Bewertungsverfahren komplizierter als bei der weinbaulichen Nutzung.

Nach der Bewertung der Hauptbewertungs-Weinbaulagen sind die einzelnen Weinbaulagen eines Ortes zu bewerten. Dabei können in einem Ort mehrere Weinbaulagen mit jeweils gleicher Ertragsfähigkeit gebildet werden, in vielen Fällen wird aber nur eine Ortslage ausreichend sein.

Für die Ortslage(n) wird die Lagenvergleichszahl durch Vergleich mit den Ertragsbedingungen der Hauptbewertungs-Weinbaulage ermittelt.[1)]

Im anschließenden zweiten Schritt erfolgt die Bewertung der den einzelnen Betrieben zuzurechnenden Nutzflächen. Durch Multiplikation der Weinbaufläche des Betriebes mit der Lagevergleichszahl ergeben sich die Weinbau-Ausgangszahlen.[2)] Für Flächenverluste von mehr als 2 % und für die äußere Verkehrslage sind, wenn die Entfernung zur Genossenschaft oder Versandstelle mehr als 4 km beträgt, Abrechnungen vorzunehmen.[3)] Als Ergebnis erhält man die Weinbau-Betriebszahlen, die auf ein Ar Nutzungsfläche bezogen als Weinbau-Betriebszahl bezeichnet werden. Für eine vom Durchschnitt abweichende Grundsteuerbelastung sind wie bei den übrigen Nutzungen Zu- und Abrechnungen vorzunehmen, als Ergebnis erhält man die Weinbau-Vergleichszahl und durch Multiplikation mit der Fläche und dem Ausgangswert von 200 DM/ar den Vergleichswert der weinbaulichen Nutzung.[4)]

Das Verfahren ist sehr einfach. Wenn die Lagevergleichszahl feststeht, werden für die Bewertung der einzelnen Betriebe nur einfach und leicht feststellbare Größen wie Weinbauflächen, Flächenverluste, Entfernung zum Absatzort und die Grundsteuerbelastung benötigt. Die Bewertung kann also schnell und mit geringem Zeit- und Personalaufwand durchgeführt werden. Auf zahlreiche feinsinnige und m.E. absolut überflüssige Differenzierungen wird verzichtet. So ist es bei der weinbaulichen Nutzung ohne Bedeutung, ob der Marktort über Straßen, mittlere oder schlechte Landwege zu erreichen ist, während

---

1) Vgl. Abschnitt 5.04 Abs. 1 und 2 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 5.07 BewRL, zur zu berücksichtigenden Weinbaufläche Abschnitt 5.06 BewRL.
3) Vgl. Abschnitte 5.08 und 5.09 BewRL.
4) Vgl. Abschnitte 5.11 bis 5.14 BewRL und § 40 Abs. 2 BewG.

bei der landwirtschaftlichen Nutzung diese Unterscheidung sowie die zusätzliche Berücksichtigung von Steigungs- und Gefällstrecken notwendig ist. Das Verfahren erfüllt damit zumindest eine der Anforderungen an ein steuerliches Bewertungsverfahren, denn es ist einfach und schnell durchzuführen und damit praktikabel.

Dagegen ist für einen Außenstehenden nicht nachvollziehbar, wie die Ergebnisse der Hauptbewertungs-Weinbaulangen zustande kommen. Insofern kann die Qualität des Bewertungsverfahrens nicht endgültig beurteilt werden. Berücksichtigt man die veröffentlichten Lagevergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte, bei denen die Differenz zwischen geringster und zweithöchster Ertragsfähigkeit[1] 154,5 (14,5 bis 179) Lagevergleichszahlen beträgt,was Hektarwerten von 2.900 bis 35.800 DM entspricht, so bestehen an der Allgemeingültigkeit der Bewertungsergebnisse Zweifel. Zu beachten ist aber, daß die Masse der Weinbaulagen Lagevergleichszahlen zwischen 40 und 70 hat. TASCHENMACHER vertritt allerdings die Ansicht, daß die großen Ertragsunterschiede "ein Bild der Ertragsverhältnisse im deutschen Weinbau geben",[2] die Ertragsverhältnisse also zutreffend zum Ausdruck kommen.

Unabhängig davon enthalten die Bewertungsrichtlinien einige bedenkliche Unterstellungen. "Wenn starker Wechsel der Ertragsfähigkeit auf engem Raum oder andere Gründe die Bildung mehrerer Bewertungsabschnitte (Ortslagen, d.V.) unzweckmäßig erscheinen lassen,"[3] ist trotz der unterschiedlichen Ertragslage nur ein Bewertungsabschnitt zu bilden. Hier wird also gefordert, daß dann, wenn klare Trennungslinien fehlen, auf die Unterteilung zu verzichten ist. Dies kann z.B. in frostgefährdeten Weinbaulagen der Fall sein, wo im langjährigen Durchschnitt die Ertragsausfälle in Tallagen am größten sind, eine klare Abstufung entsprechend der Gefährdung aber nicht möglich ist. Die Unterstellung

---

1) Vgl. Zweite Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 BewG, S. 449 ff.; die Lage mit der höchsten Ertragsfähigkeit wurde nicht berücksichtigt, da sie nur ein Flurstück umfaßt und zur nächstbesten Lage eine sehr große Differenz aufweist.
2) TASCHENMACHER, W., Bewertung 1968, S. 60.
3) Abschnitt 5.04 Abs. 2 BewRL.

verursacht zwar Abweichungen zwischen tatsächlichem und steuerlichem Ertragswert, in einem praktikablen Bewertungsverfahren sind solche Abweichungen jedoch unvermeidlich. Die Unterstellung kann deshalb noch in Kauf genommen werden. Bedenklicher ist die an anderer Stelle getroffene Feststellung, daß sich eine unterschiedliche Nutzungsgröße beim Weinbau nur unwesentlich auf die nachhaltige Ertragsfähigkeit auswirkt und deshalb in der Regel unberücksichtigt bleiben kann.[1)] Diese Unterstellung ist bezogen auf den Zeitpunkt der Hauptfeststellung höchst zweifelhaft und heute mit Sicherheit nicht mehr aufrechtzuerhalten, da der zunehmende Einsatz von Maschinen auch im Weinbau eine bestimmte Mindestgröße verlangt und geringe Nutzungsflächen zu Reinertragsminderungen führen. Auch bei Betrieben, die den Wein selbst ausbauen, ist diese Unterstellung betriebswirtschaftlich nicht einleuchtend.

Insgesamt ist das Bewertungsverfahren im Vergleich zur landwirtschaftlichen, gärtnerischen oder forstwirtschaftlichen Nutzung jedoch relativ einfach und praktikabel. Die Bewertungsrichtlinien enthalten eine einzige Tabelle und zwar über die Zu- und Abrechnungen bei abweichender Grundsteuerbelastung. Dies hat den Vorteil, daß bei der Bewertung keine festen Vorgaben zu beachten sind und ein großer Freiraum besteht, der die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse einer Weinbaulage ermöglicht. Andererseits führt dieser Freiraum zu einem großen Ermessensspielraum der Bewertenden, so daß eine objektive und nachprüfbare Wertfeststellung nicht sichergestellt ist. Ermessensspielräume treten jedoch auch bei der Bewertung der übrigen Nutzungen trotz der dort vorgegebenen detaillierten Bewertungsvorschriften auf. Der Mangel betrifft nicht nur die Bewertung der weinbaulichen Nutzung, sondern das gesamte Wertermittlungsverfahren.

---

1) Vgl. Abschnitt 5.10 BewRL.

c) Besonderheiten bei der Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung

Die forstwirtschaftliche Nutzung und die sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen werden im vergleichenden Verfahren ohne Vergleichszahlen bewertet, d.h. die Vergleichswerte werden direkt ermittelt. Die Gründe liegen einerseits in dem bei der forstwirtschaftlichen Nutzung anzuwendenden Altersklassenverfahren, bei dem eine Bestimmung von Vergleichszahlen im Sinne von Reinertragsverhältnissen nicht möglich ist, und andererseits in praktischen Erwägungen, die bei den sonstigen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen entscheidend waren.[1)]

Bei der Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung wird zwischen Hoch-, Mittel- und Niederwald unterschieden. Mittel- und Niederwald sind mit festen Sätzen von 50 DM/Hektar zu bewerten.[2)] Der verbleibende Nutzungsteil Hochwald wird weiter untergliedert in Altersklassenwald- und Plenterwald. "Der Altersklassenwald setzt sich zusammen aus in sich gleichaltrigen oder annähernd gleichaltrigen Beständen, die flächenweise nach in der Regel jeweils 20-jährigen Altersspannen zu Altersklassen zusammengefaßt werden."[3)] Es handelt sich also um Waldflächen, die in Bezug auf das Alter der Bäume und damit auf die potentiellen Erträge beim Einschlag relativ homogen sind. Sind dagegen "sehr ungleichaltrige und ungleichstarke Stämme stamm- und gruppenweise gemischt,"[4)] liegt Plentnerwald vor. Der gesamte Hochwald ist ferner in Wirtschafts- und Nichtwirtschaftswald zu unterteilen. Nichtwirtschaftswald liegt vor, wenn die Ertragsfähigkeit nicht höher als ein Erntefestmeter pro Jahr und Hektar ist. Derartige Verhältnisse liegen bei Krüppel- und bestimmten Alpenwäldern vor.[5)] Wegen der geringen Erträge kann kein Ertragswert festgestellt werden, die Nichtwirtschaftswälder sind mit dem festen Wert von 50 DM/Hektar zu bewerten.[6)]

---

1) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 4 zu § 38 BewG.
2) Vgl. § 55 Abs. 1 und 7 BewG.
3) Abschnitt 4.02 Abs. 2 BewRL.
4) Abschnitt 4.02 Abs. 2 BewRL.
5) Vgl. Abschnitt 4.02 Abs. 3 BewRL.
6) Vgl. § 55 Abs. 7 BewG.

Der Altersklassenwald wird im Altersklassenverfahren bewertet. Die große Schwierigkeit bei der Bewertung liegt darin, daß die Holzbestände eines Forstbetriebes altersmäßig nicht gleichmäßig verteilt sind, so daß Erträge nicht regelmäßig, sondern nur aperiodisch anfallen. Das Bewertungsverfahren geht deshalb von einem fiktiven Durchschnittsbetrieb aus, in dem alle Altersklassen gleichmäßig vertreten sind. Zunächst wird der Holzertrag, d.h. der durchschnittliche jährliche Gesamtzuwachs an Höhe bei einer Vollbestockung der Flächen ermittelt. Der Holzertrag ist abhängig von der Holzart[1] und der Ertragsklasse, die die Qualität des Bestandes ausdrückt und die anhand des Alters und der Mittelhöhe der Bäume mit Hilfe spezieller Ertragstafeln bestimmt wird.[2] Aus dem Holzertrag und dem Durchschnittspreis eines Bewertungsgebietes ergibt sich der Rohertrag, der nach Abzug der Kosten zum Reinertrag führt.

Das Achtzehnfache dieses nachhaltig erzielbaren Reinertrages des Durchschnittsbetriebes mit normalem Altersklassenverhältnis ist der Normalwert, d.h. der Ertragswert für einen Hektar einer normalen Betriebsklasse der jeweiligen Holzart und Ertragsklasse des Bewertungsgebietes.[3] Die Normalwerte sind - wie die Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der übrigen Nutzungen - in einer Rechtsverordnung festgelegt.[4] Bei der Bewertung der einzelnen Betriebe ist der Normalwert durch Zu- und Abrechnungen für abweichende natürliche und wirtschaftliche Ertragsbedingungen an die Verhältnisse des Betriebes anzupassen.[5] Die Zu- und Abrechnungen sind, da ohne Vergleichszahlen gearbeitet wird, in festen DM-Beträgen anzusetzen. Nach Durchführung der Korrekturen ergibt sich der "modifizierte Normalwert".

---

1) Bewertet werden nur Fichten und artverwandte Nadelbäume, Kiefern und Pappeln, andere Laubbaumbestände dagegen nicht, da sie keine Reinerträge erwirtschaften.
2) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 14 zu § 55 BewG.
3) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 8 zu § 55 BewG.
4) Vgl. Verordnung zur Durchführung des § 55 Abs. 3 und 4 des Bewertungsgesetzes vom 27.7.1967, BStBl. I 1967, S. 295-326.
5) Zu den zu berücksichtigenden Ertragsbedingungen vgl. Abschnitte 4.20-4.29 BewRL.

Um zum Ertragswert einer Altersklasse zu gelangen, muß der modifizierte Normalwert mit dem Bestockungsgrad und dem Hundertsatz multipliziert werden. Der Bestockungsgrad gibt das Verhältnis an zwischen dem tatsächlichen Holzvorrat des zu bewertenden Bestandes und dem Vorrat, den der Bestand nach den Ertragstafeln bei regelmäßiger Durchforstung haben müßte.[1] Der Normalwert geht von einer vollen Bestockung aus, geringere Bestockungsdichten müssen durch den Bestockungsfaktor berücksichtigt werden, überdurchschnittliche Bestockungsgrade werden nicht erfaßt.[2]

Bei der Berechnung des Normalwertes für den fiktiven Durchschnittsbetrieb wird unterstellt, daß alle Altersklassen besetzt sind. Tatsächlich sind in vielen Bewertungsfällen aber nur eine oder wenige Altersklassen vorhanden. Da die einzelnen Altersklassen in unterschiedlichem Maße zum Ertragswert beitragen, muß der Normalwert, der eine gleichmäßige Verteilung der Altersklassen unterstellt, entsprechend angepaßt werden. Dies geschieht mit Hilfe der sogenannten 'Hundertsätze', die als Verhältniszahlen angeben, in welcher Relation der Ertragswert einer bestimmten Altersklasse zum Ertragswert des normal aufgebauten Hochwaldbetriebes steht.[3] Der Hundertsatz beträgt beispielsweise für Fichten der Altersklasse unter 20 Jahren 0 und für Fichten der Altersklasse über 80 Jahren in der Ertragsklasse I 230. Besteht ein Bestand ausschließlich aus unter 20jährigen Fichten, so ist kein Ertragswert anzusetzen, besteht er ausschließlich aus über 80jährigen Fichten, beträgt der Ertragswert das 2,3fache des Normalwertes. Die Hundertsätze sind ebenfalls in einer Rechtsverordnung festgelegt und für alle Bewertungsgebiete gleich.[4] Durch Multiplikation des Normalwertes mit dem tatsächlichen Bestockungsgrad und dem Hundertsatz der Altersklasse ergibt sich der Ertragswert der Altersklasse.

---

1) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 21 zu § 55 BewG und Abschnitt 4.14 BewRL.
2) Vgl. Abschnitt 4.04 Abs. 4 BewRL.
3) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 16 zu § 55 BewG.
4) Vgl. Verordnung zur Durchführung des § 55 Abs. 3 und 4 des Bewertungsgesetzes, BStBl. I 1967, S. 326.

Die Hundertsätze werden aus den Marktwerten der stehenden Holzvorräte, vermindert um die Erntekosten, abgeleitet. Im Prinzip werden dadurch keine reinen Ertragswerte, sondern Substanzwerte angesetzt. Würden die tatsächlich anfallenden Erträge herangezogen, so wäre der Anteil der höheren Altersklassen am Normalwert noch weit höher, da die Zeit bis zum Anfall der Erträge relativ kurz ist. Entsprechend hoch wäre die Besteuerung, was die Forstwirte veranlassen könnte, die Bestände vor Erreichen der höchsten Altersklasse abzuholzen und dadurch die Besteuerung zu vermeiden. Da das frühzeitige Abholzen volkswirtschaftlich nicht sinnvoll ist, erscheint die Orientierung an den Substanzwerten zweckmäßig.[1)]

Beim Plenterwald, wo ungleichaltrige Stämme gemischt sind, werden statt der Altersklassen Vorratsklassen gebildet, ansonsten funktioniert das Bewertungsverfahren wie beim Altersklassenverfahren.[2)] Im Unterschied zu den übrigen Nutzungen haben die Hauptbewertungsstützpunkte der forstwirtschaftlichen Nutzung nur die Aufgabe, die Gleichmäßigkeit der Bewertung zu fördern. Ihre Ergebnisse stellen deshalb keine bindenden Wertvorgaben, sondern nur Bewertungsbeispiele dar.[3)]

Alle Nichtwirtschaftswaldflächen, die Hof- und Gebäudeflächen, Wildwiesen und Wildäcker, Wirtschaftswege, Schneisen usw. werden mit dem Mindestwert von 50 DM/Hektar bewertet.[4)] Der Mindestwert ist auch bei allen Hochwaldflächen anzusetzen, für die sich kein oder ein unter 50 DM/Hektar liegender Ertragswert ergibt.[5)] Dies ist bei allen Laubhölzern mit Ausnahme der Pappeln, bei jüngeren Altersklassen und bei Fichten und Kiefern der schlechteren Ertragsklassen der Fall. Der Bewertungsbeirat hat ferner festgestellt, daß sich bei kleinen

---

1) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 26 zu § 55 BewG.
2) Vgl. Abschnitt 4.04 Abs. 3 BewRL.
3) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J.: Bewertungsgesetz 1983, Anm. 28 zu § 55 BewG und SCHWENKE, K.-Th., Forstwirtschaft 1971, S. 161-163.
4) Vgl. Abschnitt 4.04 Abs. 3 und 5 BewRL.
5) Vgl. § 55 Abs. 6 BewG.

forstwirtschaftlichen Nutzungen bis zu zwei Hektar Größe nachhaltig kein Reinertrag erzielen läßt, sie sind deshalb ebenfalls mit dem Mindestwert zu bewerten.[1] Für Nutzungsgrößen bis zu 30 Hektar kann ein vereinfachtes Verfahren angewendet werden, bei dem für die einzelnen Altersklassen Durchschnittswerte gebildet und die Zu- und Abschläge pauschaliert werden.[2]

Auch dieses Bewertungsverfahren ist sehr kompliziert und nur von spezialisierten Fachleuten anwendbar. Bei der Bewertung muß neben der Fläche mindestens die Alters- und Ertragsklasse sowie der Bestockungsgrad bekannt sein. Diese Größen lassen sich nur durch eine Besichtigung der Forstflächen ermitteln oder aus Waldzustandsübersichten, die nur für Betriebe über 30 Hektar Größe bestehen, ableiten. Das Verfahren hat nur deshalb funktioniert, weil nur ein geringer Teil der gesamten Waldfläche tatsächlich bewertet und für den großen Rest der Mindestwert angesetzt worden ist. Zudem erfordert das Verfahren, zumindest bei größeren Betrieben, ständige Wertfortschreibungen, da sich die tatsächlichen Verhältnisse durch Holzeinschlag und das Hineinwachsen der Holzbestände in höhere Altersklassen permanent ändern.

Die Einheitsbewertung 1964 führte zu dem Ergebnis, daß rund 70 % der Waldfläche keinen Ertragswert hatte, so daß der Mindestwert angesetzt wurde.[3] Da sich die Ertragslage der Forstbetriebe seit 1964 weiter verschlechtert hatte, sind die Ertragswerte der nicht mit dem Mindestwert bewerteten Flächen im Jahr 1970 pauschal um 40 % gekürzt worden.[4] Durch diese Maßnahme ist das Stichtagsprinzip der Einheitsbewertung verletzt worden, da der nachhaltig erzielbare Reinertrag im Zeitpunkt der Hauptfeststellung und nicht später zu beurteilen ist. Da es sich aber um einen tatsächlichen Rückgang der

---

1) Vgl. RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 10 zu § 55 BewG.
2) Vgl. Abschnitt 4.30 BewRL.
3) Vgl. TROLL, M., Grund und Boden 1972, S. 113 f.
4) Vgl. § 55 Abs. 9 BewG.

Reinerträge gehandelt hat, ist die Maßnahme unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerechtfertigt.

Ob die Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung insgesamt zu einem gleichmäßigen Ergebnis geführt hat, ist höchst zweifelhaft. Durch das stark pauschalierte Bewertungsverfahren und den Ansatz des Mindestwertes für einen großen Teil der Waldfläche sind innerhalb der forstwirtschaftlichen Nutzung Ungleichmäßigkeiten entstanden. Die Verkehrswerte der Forstflächen liegen ebenfalls deutlich über den Ertragswerten. Allerdings sind die Verkehrswerte hier noch weniger als bei den übrigen Nutzungen als Beurteilungsmaßstab für die Ertragsfähigkeit geeignet. Wie bei den übrigen Nutzungen besteht zunächst das Problem der Vergleichbarkeit zwischen den veräußerten und den übrigen Flächen. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, daß ein gezahlter Preis zwar einen Hinweis auf den Substanzwert des Bestandes gibt, aber keineswegs bedeutet, daß mit diesem Bestand insgesamt ein Reinertrag erwirtschaftet wird. Bezahlt ein Käufer einen Preis für einen sofort oder in naher Zukunft schlagreifen Holzbestand, so erwartet er, daß die Nettoerlöse des Holzes mindestens den Kaufpreis decken. Aus der Sicht des Verkäufers kann der Kaufpreis aber gerade die bei ihm bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Aufwendungen decken, er erwirtschaftet dann keine Reinerträge.

Die Ermittlung der Erträge ist bei der forstwirtschaftlichen Nutzung mit besonderen Problemen verbunden, da es nur wenige private Forstbetriebe gibt, bei denen regelmäßig Holzeinschläge vorgenommen und damit Erträge realisiert werden. Bei vielen Betrieben finden Holzeinschläge nur in größeren Zeitabständen statt, ein Vergleich der dabei erzielten Erträge mit den bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Aufwendungen ist schwierig, da zwischen Aufwand und Ertrag größere Zeitabstände liegen können. In den Bewertungsverfahren wird deshalb von den unrealisierten Erträgen des durchschnittlichen jährlichen Holzzuwachses ausgegangen. Deren zutreffende Ermittlung ist jedoch fast unmöglich. Geht man wie hier in der

Arbeit vom Ertragswert als dem geeigneten Wertmaßstab aus, so sind die niedrigen Vergleichswerte der forstwirtschaftlichen Nutzung konsequentes Ergebnis des Wertmaßstabes. Aufgrund der Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ertragswertes ist aber davon auszugehen, daß die Übereinstimmung von tatsächlichen und steuerlichen Ertragswerten noch geringer als bei den übrigen Nutzungen ist. Die technischen Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ertragswertes lassen ihn hier als ungeeigneten Maßstab erscheinen.

III. Zusammenfassende Beurteilung der Vermögensbewertung

1. Das Wertermittlungsverfahren

a) Die Konzeption des Verfahrens

Die zusammenfassende Beurteilung des Wertermittlungsverfahrens bezieht sich in erster Linie auf das Verfahren zur Ermittlung der Vergleichszahl der landwirtschaftlichen Nutzung, da deren Ermittlung in der Arbeit ausführlich dargestellt worden ist, sie gilt grundsätzlich aber auch für die Bewertung der übrigen Nutzungen. Bei der Beurteilung wird vor allem die Konzeption des Verfahrens und seine praktische Durchführung berücksichtigt. Auf den ersten Blick ist das Wertermittlungsverfahren grundsätzlich zur Schätzung der Reinerträge geeignet, da unbestreitbar ist, daß einerseits alle berücksichtigten Ertragsfaktoren den Ertrag eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs tatsächlich beeinflussen, und da andererseits die wesentlichen Ertragsbedingungen im Bewertungsverfahren enthalten sind. Das Verfahren ist aber keineswegs "eine einzigartige Analyse der Wirkung der verschiedenen Ertragsbedingungen auf die Ertragsfähigkeit einer Nutzung,"[1] da sich bei näherer Betrachtung gravierende konzeptionelle Mängel zeigen.

Das Verfahren versucht, die Reinerträge der einzelnen Nutzungen durch die Beurteilung der verschiedenen Ertragsbedingungen zu ermitteln. Ausgangspunkt ist die natürliche Ertragsfähigkeit der Böden, die geschätzt worden ist. Die Schätzung der Ertragsfähigkeit des Bodens ist aber ohne Berücksichtigung des Produktionsprogramms des Betriebes nur möglich, wenn die bei der jeweiligen Bodenart zweckmäßigste Bewirtschaftung unterstellt wird.[2] Wird von einer gegendüblichen Bewirtschaftungsweise ausgegangen, so ist die Bodenbewertung fehlerhaft, wenn unterschiedliche Böden in einer Gegend vorkommen. Veränderungen der

---

1) TASCHENMACHER, W., Richtlinien 1968, S. 171.
2) Vgl. dazu SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 32-35; KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 78 f.

natürlichen Ertragsbedingungen im Zeitablauf und abweichende Verhältnisse des Einzelfalls werden durch Zu- und Abrechnungen berücksichtigt. Bereits in diesem ersten Beurteilungsschritt sind Doppelzählungen bestimmter Einflußfaktoren nicht ausgeschlossen. Anschließend wird versucht, durch ein ganzes Bündel von Zu- und Abrechnungen die wirtschaftlichen Ertragsbedingungen zu erfassen.

Das Bewertungsverfahren geht damit von einer sukzessiven Erfassung der Ertragsbedingungen aus. Eine solche Vorgehensweise setzt aber voraus, daß die Ertragsbeiträge der einzelnen Ertragsbedingungen bekannt und unabhängig voneinander bestimmbar sind. Bei der Durchführung der Bewertung müßte also die Relation zwischen dem Ertragsbeitrag der natürlichen und wirtschaftlichen Ertragsbedingungen einerseits und den einzelnen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen andererseits bekannt sein. Dies ist aber gerade nicht der Fall. Die Aufteilung des Reinertrages auf die einzelnen Produktionsfaktoren oder die isolierte Festlegung des Erfolgsbeitrages der einzelnen Ertragsbedingungen ist nicht möglich, da gegenseitige Abhängigkeiten bestehen.[1] Ein Ertragsobjekt kann immer nur im Ganzen und niemals durch Addition der Einzelwerte bewertet werden.

Dieser grundlegende Mangel hat zur Folge, daß die Angemessenheit der einzelnen Zu- und Abrechnungssätze nicht beurteilt werden kann. Die Zu- und Abrechnungssätze sind nur grobe Schätzungen, die den tatsächlichen Einfluß der einzelnen Ertragsbedingungen nicht annähernd genau erfassen können. Aus diesem Grund ist auch eine empirische Überprüfung der Zu- und Abrechnungssätze nur bedingt möglich.[2] Empirisch feststellen läßt sich der tatsächliche und der nach den Grundsätzen des Bewertungsverfahrens ermittelte steuerliche Reinertrag. Ob Abweichungen zwischen den beiden Größen auf dem Einfluß des Betriebs-

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 78 f.
2) SCHULZE LAMMERS hat die Auswirkungen verschiedener Ertragsbedingungen untersucht und dabei festgestellt, daß die im Bewertungsverfahren unterstellten Zusammenhänge nicht nur unvollständig, sondern teilweise sogar falsch sind, vgl. SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 39-62. Bei dem Vergleich der Reinerträge des Bewertungsverfahrens mit aus Buchführungsergebnissen abgeleiteten tatsächlichen Reinerträgen hat er berechnet, daß zwischen den beiden Reinertragsgrößen kein oder nur ein schwach ausgeprägter Zusammenhang besteht, vgl. S. 72-109.

leiters, auf abweichenden natürlichen Ertragsbedingungen, auf einer ungenügenden oder besonders günstigen Betriebsgröße oder auf Besonderheiten der übrigen Ertragsbedingungen beruhen, läßt sich eventuell tendenziell angeben, eine nur annähernd zutreffende Aufteilung der Differenz auf die einzelnen Faktoren ist unmöglich. Damit gilt für das Bewertungsverfahren: Alle Ertragsbedingungen beeinflussen den Reinertrag des Betriebes, in welcher Höhe sie sich aber auswirken, läßt sich nicht feststellen.

Der sukzessive Aufbau des Bewertungsverfahrens kann zudem dazu führen, daß bestimmte Ertragsbedingungen mehrfach berücksichtigt werden oder unerwünschte Kumulationswirkungen auftreten. So sind beispielsweise Abrechnungen für schwere Böden bei den natürlichen Ertragsbedingungen vorgesehen, die schweren Böden werden aber bei einigen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen nochmals berücksichtigt. Da ihre Auswirkungen nicht isoliert werden können, ist eine endgültige Beurteilung der Mehrfachberücksichtigung nicht möglich; sie spricht aber gegen die Eindeutigkeit des Bewertungsverfahrens. Unerwünschte Kumulationswirkungen können auch auftreten, weil die Zu- und Abrechnungen nicht auf eine Ausgangsgröße bezogen werden, sondern verschiedene Zwischenergebnisse notwendig sind, die die Basis für die folgenden Zu- und Abrechnungen bilden. So erhöhen Zurechnungen für eine überdurchschnittliche regionale Tierhaltung die bereinigte Ertragsmeßzahl. Die endgültigen Auswirkungen sind davon abhängig, ob Zu- oder Abrechnungen für regionale Preis- und Aufwandsabweichungen angesetzt werden. Beruhen die regionalen Preisabweichungen auf abweichenden Viehpreisen, so ist es zutreffend, daß sich die Zu- und Abrechnungen für die verstärkte Tierhaltung im Ergebnis verändern, da ihr Ertragsbeitrag auch von den Preisen beeinflußt wird.[1)] Treten dagegen Preisabweichungen ausschließlich bei den anderen Erzeugnissen auf, so wirken auch sie sich auf die Höhe des Zuschlages für die Tierhaltung aus, obwohl in diesem Fall eine Erhöhung des Zuschlages nicht gerechtfertigt ist.

---

1) Vgl. dazu S. 256-262.

Ein weiterer schwerwiegender Mangel des Verfahren ist die Tatsache, daß die einzelnen Produktionsfaktoren völlig unzureichend berücksichtigt werden. Der Faktor Arbeit wird durch die objektivierte Wertermittlung von vorneherein außer Betracht gelassen. Bei den Produktionsfaktoren Boden und Betriebsmittel dominiert eindeutig der Einfluß des Faktors Boden. Dafür sind mehrere Gründe maßgebend. Ausgangspunkt der Bewertung ist die natürliche Ertragsfähigkeit des Bodens. Alle weiteren Zu- und Abrechnungen beziehen sich direkt oder indirekt auf diese Größe. Trotz der Staffelung vieler Zu- und Abrechnungen nach der natürlichen Ertragsfähigkeit läßt sich nicht verhindern, daß die Ausgangsgröße das Endergebnis prägt. Zum andern sind die Zu- und Abrechnungen für Schwierigkeiten der Technisierung und den Zustand der Betriebsgebäude relativ gering, die Kapitalausstattung beeinflußt daher die Ertragsfähigkeit nur unwesentlich.[1)] Da bei den Zu- und Abrechnungen zudem die gegendüblichen Verhältnisse angesetzt werden, wirken sich unterschiedliche Betriebsmittelausstattungen der Betriebe überhaupt nicht aus. Zwei Betriebe einer Gegend mit gleicher bereinigter Ertragsmeßzahl werden daher auch die gleiche oder eine ähnliche Vergleichszahl aufweisen. Das Bewertungsverfahren erfaßt daher fast ausschließlich die von den unterschiedlichen Ertragsfähigkeiten der Böden ausgehenden Ertragsunterschiede, während sich die durch wirtschaftliche Verhältnisse verursachten Ertragsunterschiede nur bedingt im Bewertungsergebnis niederschlagen.

Indirekt wird die Kapitalausstattung auch über die Betriebsgröße berücksichtigt. Die Abrechnungen sind hier mit bis zu 25 % relativ hoch, doch geben die Bewertungsrichtlinien gerade in diesem Punkt keine Hinweise auf die Bestimmung der Abrechnung im Einzelfall. Daher ist zu vermuten, daß die Betriebsgröße und damit auch die Kapitalausstattung nur pauschal berücksichtigt wird. Das Ergebnis des Bewertungsvorganges ist daher eher der steuerliche Ertragswert der bewirtschafteten Böden als der Ertragswert des Betriebes. Gerade bei umfangreicher Tierhaltung haben die Böden nur einen

1) Vgl. WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 697 f.

relativ geringen Einfluß auf den Ertragswert des Betriebes. Selbst wenn Zuschläge für verstärkte Tierhaltung anzusetzen sind, wird der Einfluß der Tierhaltung nur unzureichend erfaßt.[1] Die Ertragswerte drücken daher die relative Ertragsfähigkeit bei flächengebundener Produktion besser als bei flächenunabhängiger Produktion aus.

Schließlich richtet sich die Kritik gegen die Einzelregelungen des Bewertungsverfahrens, die in den meisten Fällen zu detailliert und zu kompliziert sind. Durch die vielen Einzelvorschriften und Tabellen wird ein rechnerisch exaktes Verfahren vorgetäuscht und dadurch nur verschleiert, daß nicht nur die Basis des Verfahrens, sondern auch die Zu- und Abrechnungssätze auf groben Schätzungen beruhen. Ist es schon generell fraglich, ob regionale Preis- und Kostenunterschiede durch so feinsinnige Kriterien wie eine unterschiedliche Auslastung der Transportmittel überhaupt zutreffend berücksichtigt werden können, so ist die weitgehende Detaillierung des Bewertungsverfahrens erst recht unverständlich, wenn man berücksichtigt, daß der Gesetzgeber die nachhaltig erzielbaren Reinerträge pro Flächeneinheit um 50 % bis 80 % gekürzt hat. Da einerseits derart grobe Globalkorrekturen vorgenommen worden sind und andererseits die Grundannahmen des Bewertungsverfahrens nur auf Schätzungen beruhen, ist es vollkommen unverständlich, warum in den Einzelvorschriften ein derartiger Detaillierungsgrad notwendig sein soll.

Zahlreiche Probleme des Bewertungsverfahrens resultieren aus dem Objektivitätsanspruch der Wertfeststellung, durch den subjektive Faktoren weitgehend ferngehalten werden. Dieses Ziel wird erreicht, obwohl nicht einzusehen ist, warum die Berücksichtigung gegendüblicher Verhältnisse, die nichts anderes als das Ergebnis einer Subjektgruppe sind, zu besseren Ergebnissen führen soll als die Berücksichtigung betriebsindividueller Verhältnisse. Durch die Nichterfassung subjektiver Faktoren

---

1) Vgl. SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 262 f. und KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 79.

wird aber keinesfalls eine zutreffende und nachprüfbare Wertfeststellung erreicht. MOXTER weist zurecht darauf hin, daß die Ausschaltung der Subjekt-Objekt-Beziehungen durch Ertragsnormalisierung zu erheblichen Ermessensspielräumen für den Bewertenden führt.[1] Entsubjektivierte und objektivierte - im Sinne von nachprüfbarer - Wertermittlung schließen sich gegenseitig aus.

Das Verfahren ist nicht geeignet, die Ertragsunterschiede zwischen den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zutreffend auszudrücken und führt daher zu einem Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft. Durch seine Kompliziertheit verstößt es zugleich gegen den Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung. Eine regelmäßige Feststellung der Einheitswerte ist mit einem solchem Bewertungsverfahren nicht möglich.

b) Die Durchführung des Verfahrens

Neben den grundsätzlichen Mängeln führt die Durchführung des Verfahrens zu Verstößen gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das vergleichende Verfahren berücksichtigt bei den meisten Betrieben die Zu- und Abrechnungen der Bewertungsstützpunkte. Nur bei wenigen Ertragsbedingungen werden 'Angleichungsverhandlungen' durchgeführt, d.h. betriebsindividuelle Verhältnisse tendenziell berücksichtigt. Das hat zur Folge, daß auch die objektiven Ertragsbedingungen nicht mit den betriebsindividuellen Verhältnissen angesetzt werden. Neben den Mängeln der sukzessiven Ertragsermittlung ist das die Hauptursache für die unzureichende Ermittlung der Ertragsrelationen zwischen den Betrieben.

Im Gegensatz dazu stellen RÖSSLER/TROLL/LANGNER fest: "Der große Vorteil des vergleichenden Verfahrens besteht darin, daß nicht für jede Nutzung Reinertragsberechnungen durchgeführt werden müssen. Bei der großen Zahl der zu bewertenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wäre das auch praktisch gar nicht

---

1) Vgl. MOXTER, A., Gewinnermittlung 1982, S. 35.

möglich. Zudem würden Einzelertragsberechnungen zu Ungleichmäßigkeiten in der Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens führen. Das wird bei dem vergleichenden Verfahren vermieden."[1] Der erste Teil dieser Aussage ist zutreffend, der zweite verkennt dagegen die Realität vollständig. Das vergleichende Verfahren führt nicht dazu, daß Bewertungsungleichmäßigkeiten vermieden werden, sondern nivelliert durch die zahlreichen Pauschalierungen tatsächlich bestehende Ertragsunterschiede und hat gerade deshalb ungleichmäßige Bewertungsergebnisse zur Folge.

Ein wesentliches verfahrenstechnisches Problem des vergleichenden Verfahrens besteht darin, daß die ermittelten Ergebnisse vom Steuerpflichtigen kaum nachvollzogen werden können. Das Bewertungsverfahren verlangt vom Bewertenden zahlreiche Ermessensentscheidungen, deren zutreffende Ausübung kaum kontrolliert werden kann. Für das Bewertungsergebnis sind die Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte von ausschlaggebender Bedeutung. Diese Vergleichszahlen werden zwar veröffentlicht und sogar rechtsverbindlich festgelegt, für einen Außenstehenden haben die isolierten Vergleichszahlen jedoch überhaupt keinen Aussagewert, da er nicht erkennen kann, wie der Bewerter zu den Vergleichszahlen gekommen ist. Nur wer die Bewertungsunterlagen kennt und mit ihrer Hilfe feststellen kann, nach welchen Kriterien die einzelnen Ertragsbedingungen berücksichtigt worden sind, kann theoretisch das Bewertungsergebnis nachvollziehen.

Der Steuerpflichtige kann "bei Vorliegen eines rechtlichen Interesses"[2] Auskunft über die Bewertungsgrundlagen der für ihn relevanten Haupt-, Landes- und Ortsbewertungsstützpunkte verlangen. Da das Bewertungsverfahren aber sehr umfangreich und kompliziert ist, dürfte es außer für ausgesprochene Spezialisten auch bei Kenntnis der Bewertungsunterlagen kaum durchschaubar sein. In der Praxis enthalten die Einheitswertbescheide für land- und forstwirtschaftliches Vermögen keine Angaben über die Berechnungsgrundlagen und über die Verhältnisse der zur Bewertung eines Betriebes herangezogenen Bewertungsstützpunkte. Die

---

1) RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 2 zu § 37 BewG.
2) § 40 Abs. 4 BewG.

Finanzverwaltung ist der Auffassung, daß den Interessen der Steuerpflichtigen entsprochen werden kann, wenn die Bewertungsgrundlagen und -ergebnisse der Bewertungsstützpunkte den wichtigsten Interessenvertretern[1] bekannt gegeben werden.[2] Dem einzelnen Steuerpflichtigen nützt diese Handhabung aber nichts. Er kann - selbst wenn er die Grundzüge des Verfahrens kennt - die Qualität der Bewertungsergebnisse nicht überprüfen.

PELKA stellt dazu fest: "Im Bestreben nach steter Verfeinerung ist das Verfahren schlichtweg unüberprüfbar gemacht worden. Keineswegs ist dadurch aber eine Gleichmäßigkeit oder größere Richtigkeit gewährleistet, wie jeder Praktiker weiß."[3] Aus diesem Grunde und wegen der mangelnden Konkretisierung im Gesetz hält er das Bewertungsverfahren für verfassungswidrig,[4] insbesondere deshalb, weil der Steuerpflichtige von seinem Recht auf Rechtschutz wegen der mangelnden Überprüfbarkeit des Verfahrens keinen ausreichenden Gebrauch machen kann. Daß dieser Mangel des Verfahrens in der Praxis kaum zu Schwierigkeiten geführt hat, liegt vor allem daran, daß die Ertragswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bei der Einheitsbewertung 1964 sehr niedrig angesetzt worden sind und damit kaum Einsprüche gegen die Höhe der Wertfestsetzung aufgetreten sind. Daraus kann aber auf keinen Fall geschlossen werden, daß die relative Ertragsfähigkeit der einzelnen Betriebe zutreffend erfaßt worden ist.[5]

Das Bewertungsverfahren verstößt damit gegen alle steuerlichen Grundsätze. Durch die nicht nachprüfbaren Grundannahmen und die zahlreichen Pauschalierungen im vergleichenden Verfahren

---

1) Bauernverband, Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen und Steuerberater, die in größerem Umfang Landwirte betreuen.
2) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 12 zu § 40 BewG.
3) PELKA, J., Einheitsbewertung 1975, S. 212; zur Problematik und Undurchschaubarkeit des Verfahrens vgl. auch WÜNDISCH, F., Unternehmen Potemkin 1965, S. 427-429 und WÜNDISCH, F., Unternehmen Potemkin 1967, S. 133.
4) Vgl. PELKA, J., Einheitsbewertung 1975, S. 210-214.
5) Vgl. auch GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 12 zu §§ 33-67 BewG. Nach ihrer Auffassung "wird man sich darauf verlassen müssen, daß durch die Mitwirkung des Bewertungsbeirates als besonders fachkundiges Gremium aus langjähriger Praxis Schätzmethoden entwickelt worden sind, die zu einem gerechten Ergebnis führen".

werden die tatsächlichen Verhältnisse nicht erfaßt. Das hat zur Folge, daß ungleiche Tatbestände steuerlich in etwa gleich behandelt werden. Damit liegt ein eindeutiger Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft vor. Obwohl das Verfahren nur die relative Ertragsfähigkeit der Betriebe festlegt und damit noch nichts über das Wertniveau aussagt, liegt auch ein Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber anderen Steuerpflichtigen vor, da bei ihnen individuelle Verhältnisse stärker berücksichtigt werden. Zum anderen ist die Bewertung weder ermessenfrei durchführbar, noch sind die Ergebnisse des Bewertungsvorganges nachprüfbar, so daß eine weitere Voraussetzung für ein steuerlich akzeptables Verfahren fehlt. Da das Verfahren schließlich zu kompliziert und aufwendig ist, verstößt es auch gegen den Grundsatz der Praktikabilität der Besteuerung. Die Verstöße gegen die anderen Grundsätze können daher nicht mit Praktikabilitätsüberlegungen begründet werden. Das Verfahren ist insgesamt als ungeeignet abzulehnen, Möglichkeiten zu seiner Verbesserung bestehen kaum. Sofern eine neue Hauptfeststellung nach den Grundzügen dieses Verfahrens durchgeführt werden sollte, wäre es notwendig, die gesamten Zu- und Abrechnungen neu festzulegen, da sich der Ertragseinfluß der einzelnen Ertragsbedingungen in der Zwischenzeit wesentlich verändert hat. Es kann sogar notwendig sein, einige der bisher berücksichtigten Ertragsbedingungen zu streichen und dafür andere zu berücksichtigen.[1] Dann bleibt aber noch nicht einmal die Grundkonzeption des Bewertungsverfahrens bestehen. Daher dürfte es zweckmäßig sein, ein grundlegend neues Bewertungsverfahren zu entwickeln, wenn der Realität entsprechende Ertragswerte festgestellt werden sollen.

---

1) SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 267 bezeichnet das vergleichende Verfahren als "Einmal-Bewertungsmethode".

2. Die Festlegung der Ausgangsertragswerte

Im vergleichenden Verfahren mit Vergleichszahlen wird lediglich die relative Ertragsfähigkeit der Nutzungen festgelegt. Der endgültige Vergleichswert ergibt sich erst, wenn die Vergleichszahl mit dem im Gesetz festgelegten Ausgangsertragswert multipliziert wird. Die Ausgangsertragswerte der landwirtschaftlichen Nutzung, die dem kapitalisierten durchschnittlich erzielbaren Reinertrag pro Hektar Nutzfläche bei einer Vergleichszahl von 100 entsprechen, sind aus den Ergebnissen buchführender Betriebe abgeleitet worden. Zu diesem Zweck hat der Bewertungsbeirat die Ergebnisse von mehr als 1000 buchführenden Betrieben für die Wirtschaftsjahre 1956/57 und 1962/63 ausgewertet. Für das Wirtschaftsjahr 1962/63 ergab sich ein durchschnittlicher Reinertrag von rund 467 DM/Hektar mit steigender Tendenz in den Folgejahren.[1] Um die Nachhaltigkeit der Reinerträge sicherzustellen und die Unsicherheit der zukünftigen Entwicklung zu berücksichtigen, hat der Bewertungsbeirat den Reinertrag um rund 10 % auf 420 DM/Hektar herabgesetzt.[2]

Im Gesetzgebungsverfahren ist der bereits herabgesetzte Reinertrag dann auf 207 DM/Hektar, d.h. um mehr als die Hälfte gekürzt worden. Die Verminderung wurde mit folgenden Argumenten begründet:[3]

(1) Die Direkthilfen des Grünen Plans, d.h. die verschiedenen Subventionen, sind nicht als nachhaltig anzusehen. Es ist unterstellt worden, daß die Subventionen im Zeitablauf gekürzt werden. Tatsächlich sind sie ständig gestiegen.

---

1) Vgl. RÖSSLER, R., Einheitswerte 1966, S. 17.
2) Vgl. WÖHE, G., Steuerlehre I 1978, S. 700. Der Reinertrag von 420 DM führt zu einem Hektarwert von 7.560 DM.
3) Vgl. GÜRSCHING, L., STENGER, A., Bewertungsgesetz 1978, Anm. 5 zu § 40 BewG und RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 5 zu § 40 BewG.
Der Reinertrag von 207 DM führt zu einem Hektarwert von 3.726 DM.

(2) Der vom Bewertungsbeirat angesetzte und auch in den Grünen Berichten[1] verwendete kalkulatorische Unternehmerlohn von 4.061 DM ist zu niedrig. Der Lohnansatz wurde auf 6.200 DM erhöht und lag damit über den gewerblichen Vergleichslöhnen. Begründet wurde die Erhöhung des Lohnansatzes mit der längeren Arbeitszeit der Landwirte. Zwar ist es zutreffend, daß Landwirte im Durchschnitt länger arbeiten als gewerbliche Arbeitnehmer, doch gibt es keinen eindeutigen Maßstab für die Festlegung des Unternehmerlohnes, da innerhalb des landwirtschaftlichen Sektors nur begrenzt Fremdvergleiche möglich sind. Insofern besteht beim Ansatz des Unternehmerlohns immer ein gewisser Ermessensspielraum. Da die Lohnansätze in den Agrarberichten von den für familienfremde Arbeitnehmer in der Landwirtschaft gezahlten Löhnen ausgehen und bereits eine höhere Arbeitszeit berücksichtigen, ist ein Zuschlag von rund 50 % aber auf keinen Fall gerechtfertigt.[2]

(3) Der vom Bewertungsbeirat angesetzte Abschlag von 20 % zur Sicherstellung der nachhaltigen Ertragsfähigkeit reicht nicht aus, er ist um 15 % zu erhöhen. Da die zukünftige Entwicklung immer unsicher ist, läßt sich die Höhe dieses Abschlages weder begründen noch widerlegen. Da die Reinertragsentwicklung in den Jahren um die Hauptfeststellung steigende Tendenz aufwies, war zu diesem Zeitpunkt aber überhaupt kein Abschlag gerechtfertigt.

Zu beachten ist, daß der kapitalisierte Reinertrag von 3.726 DM/Hektar kein Höchstwert ist, sondern einer Vergleichszahl von 100 entspricht. Bei guter natürlicher Ertragsfähigkeit der Böden und günstigen wirtschaftlichen Ertragsbedingungen sind theoretisch Vergleichszahlen von über 100 und damit auch

---

1) Es handelt sich um die Vorgänger der Agrarberichte.
2) VOGEL hält den höheren Lohnansatz für begründet. "Für den höher als durch den Bewertungsbeirat angesetzten Lohnanteil wird einleuchtend angeführt, daß mitarbeitende Familienangehörige in der Regel höhere Arbeitsleistungen als fremde Arbeitnehmer erbringen." VOGEL, K., Verkehrswert 1979, S. 33 FN 53.

höhere Hektarwerte möglich. Tatsächlich sind bei einigen Hauptbewertungsstützpunkten auch Vergleichszahlen von über 100 festgestellt worden, die Masse liegt aber deutlich unter 100.[1)]

Bei den übrigen Nutzungen ist der Bewertungsbeirat "den Weg des geringsten Widerstandes gegangen"[2)] und hat die Reinerträge von vornherein um etwa die Hälfte gekürzt. Bei den Nutzungsteilen Hopfen, Spargel und Obstbau haben sich die Reinerträge nach 1964 tatsächlich verringert. Obwohl von den tatsächlichen Reinerträgen im Hauptfeststellungszeitpunkt bereits Abschläge zur Sicherung der Nachhaltigkeit der Erträge abgesetzt worden waren, hat der Gesetzgeber die Entwicklung zum Anlaß genommen hat, die Vergleichswerte dieser Nutzungsteile pauschal um 50 % bis 80 % zu kürzen.[3)]

Diese Regelung verstößt gegen das Stichtagsprinzip der Einheitsbewertung, da die Reinerträge im Hauptfeststellungszeitpunkt zu beurteilen sind. Wesentliche Wertänderungen können nur durch eine Verkürzung des Hauptfeststellungszeitraumes berücksichtigt werden.[4)] Grundsätzlich kann ein pauschaler Abschlag mit Praktikabilitätsüberlegungen gerechtfertigt werden. Da zu diesem Zeitpunkt überhaupt noch nicht alle Einheitswerte festlagen, war eine neue Hauptfeststellung kaum möglich. Nachdem aber bereits bei der Festlegung der Reinerträge Abschläge zur Sicherung der Nachhaltigkeit der Erträge angesetzt worden sind, ist es zweifelhaft, ob die Abschläge überhaupt und in dieser Höhe erforderlich waren.

Durch die starke Reduzierung der Reinerträge sind die Ertragswerte der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung von vornherein um mindestens die Hälfte zu niedrig gewesen. Dadurch

---

1) Vgl. die Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der landwirtschaftlichen Nutzung und der Sonderkulturen Hopfen und Spargel, BStBl. I 1967, S. 340-350.
2) RÖSSLER, R., Einheitswerte 1966, S. 17.
3) Vgl. § 40 Abs. 5 BewG, eingeführt durch das Gesetz zur Änderung bewertungsrechtlicher Vorschriften vom 22.07.1970, BGBl. I 1970, S. 1118 ff.
4) Vgl. § 21 Abs. 2 BewG und RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J., Bewertungsgesetz 1983, Anm. 19 zu § 40 BewG.

kommt es - auch bei grundsätzlicher Akzeptanz des Ertragswertes als Wertmaßstab - zu Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft. Während die Mängel des Bewertungsverfahrens in erster Linie zu Ungleichmäßigkeiten innerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Sektors führen, ist die Kürzung der Reinerträge für die Ungleichbehandlung gegenüber den übrigen Vermögensarten verantwortlich. Durch derartige Globalkürzungen, die Steuervorteile zur Folge haben, besteht zusätzlich die Gefahr, daß das gesamte Bewertungsverfahren als ungeeignet abgelehnt wird.

Nach § 121 a BewG sind die Einheitswerte des Grundvermögens für die Vermögens- und Erbschaftsteuer mit dem 1,4fachen anzusetzen, für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen unterbleibt dieser Zuschlag. Auch darin wird ein Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gesehen. Das ist jedoch nicht zwingend der Fall. Der Gesetzgeber hat die Bewertung des nichtlandwirtschaftlichen Grundbesitzes mit dem gemeinen Werten vorgesehen; das Ansteigen der gemeinen Werte hat zu dem Zuschlag geführt. Ein entsprechender Zuschlag für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen ist nur dann gerechtfertigt, wenn die Reinerträge ebenfalls gestiegen wären. Nachdem der Gesetzgeber für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen den Ertragswert als Wertmaßstab festgelegt hat - ob zu Recht oder nicht sei dahingestellt -, kann das Steigen der gemeinen Werte nicht als Begründung für eine Erhöhung des Ertragswertes herangezogen werden. Dies wäre nur möglich, wenn zwischen gemeinen Werten und Ertragswerten ein eindeutiger Zusammenhang bestehen würde, was aber beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen nicht der Fall ist. Allerdings hätte der Zuschlag auch beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen dazu geführt, daß die zuvor vorgenommenen unberechtigten Kürzungen der Ertragswerte zumindest teilweise berichtigt worden wären.

Da sich in der Zwischenzeit nicht nur die absoluten Reinerträge, sondern auch die Reinertragsverhältnisse in Abhängigkeit von der Region, der Betriebsgröße und dem Betriebssystem verändert haben, entsprechen die Ertragswerte der Einheitsbewertung 1964 den tatsächlichen Verhältnissen überhaupt nicht mehr. Da die Einheitswerte gerade im land- und forstwirtschaftlichen Bereich neben der Ermittlung der substanzabhängigen Steuern für zahlreiche andere Zwecke von Bedeutung sind, kommt es durch die falschen Einheitswerte zu gravierenden Ungleichbehandlungen.

IV. Alternativen zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

1. Verfahren auf der Basis des gemeinen Wertes

a) Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter

Obwohl der gemeine Wert in dieser Arbeit als ungeeigneter Wertmaßstab zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens betrachtet wird, werden bei der Diskussion möglicher Bewertungsalternativen auch Verfahren vorgestellt, die den gemeinen Wert als Wertmaßstab voraussetzen. Die erste Alternative zur gegenwärtigen Bewertungspraxis ist die Einzelbewertung aller Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes analog zur gegenwärtigen Bewertung des Betriebsvermögens. Der Vorteil dieses Verfahrens besteht darin, daß neben den Grundstücken auch die übrigen Wirtschaftsgüter vollständig erfaßt werden und eine Aufteilung des gesamten Betriebsvermögens in land- und forstwirtschaftliches und sonstiges Vermögen nicht notwendig ist.

Bei der Durchführung der Wertermittlung treten jedoch erhebliche praktische Probleme auf. Grundlegende Schwierigkeiten bestehen bei diesem Verfahren in der Bewertung der Grundstücke, die oben bereits behandelt worden sind.[1)] Aufgrund der Schwierigkeiten ist zu erwarten, daß es unmöglich ist, gemeine Werte festzulegen, die die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft sicherstellen. Bestenfalls kann mit groben Durchschnittswerten gearbeitet werden, die aber mit Sicherheit nicht zu den tatsächlichen Verkehrswerten der Grundstücke führen. Auch die Bewertung der übrigen Wirtschaftsgüter ist mit praktischen Schwierigkeiten verbunden. Da viele Land- und Forstwirte über keine Buchhaltung verfügen, sind weder der Bestand an Wirtschaftsgütern noch ihre Anschaffungskosten und aktuellen Buchwerte bekannt. Außerdem müssen die übrigen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert im Sinne des Einzelveräußerungspreises bewertet werden. Denn wenn man

---

1) Vgl. S. 159-179

die Grundstücke mit dem gemeinen Wert bewertet und ihre durch die land- und forstwirtschaftliche Nutzung bedingte geringe Ertragsfähigkeit nicht berücksichtigt, kann es nicht angehen, bei der Bewertung der übrigen Wirtschaftsgüter eine Betriebsfortführung zu unterstellen. Alle übrigen Wirtschaftsgüter müssen daher mit Zerschlagungswerten angesetzt werden. Da diese aber keineswegs mit den Buchwerten - sofern solche überhaupt bekannt sind - übereinstimmen müssen und insbesondere bei Wirtschaftsgebäuden und Maschinen unter den Buchwerten liegen können, ist ihre Wertfeststellung ebenfalls problematisch. Schließlich ist nicht sichergestellt, daß durch die Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter der tatsächliche gemeine Wert des Betriebes bestimmt wird. Das Verfahren ist daher von der Konzeption her wenig überzeugend und praktisch mit vertretbarem Aufwand nicht durchführbar, sofern in etwa gleichmäßige Bewertungsergebnisse erreicht werden sollen.

b) Ermittlung des gemeinen Wertes mit Hilfe der Erträge

Die Steuerreformkommission hat vorgeschlagen, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Einheitswert der Betriebe soll nach ihrer Vorstellung durch die Kapitalisierung der Reinerträge mit der in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Rendite als Kalkulationszinssatz ermittelt werden.[1] Formal entspricht die Vorgehensweise der Bewertung mit dem Ertragswert, der materielle Unterschied besteht darin, daß nicht ein von der Kapitalmarktrendite abgeleiteter Kalkulationszinssatz, sondern die geringere in der Land- und Forstwirtschaft erzielte Rendite zur Kapitalisierung verwendet wird.

Dieses Bewertungsverfahren ist ebenfalls problematisch. Seine Anwendung setzt die Ermittlung der Reinerträge der land- und

1) "Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft würde sich bei Beibehaltung einer Bewertung nach dem Ertrag dann eine größere Annäherung an die Verkehrswerte ergeben, wenn der Ertragswert unter Zugrundelegung eines Vervielfältigers nach der tatsächlichen Verzinsung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und der objektiv richtigen Reinerträge ermittelt wird." STEUERREFORMKOMMISSION, Gutachten 1971, S. 624.

forstwirtschaftlichen Betriebe voraus. Damit treten alle Probleme, die mit der Anwendung des Ertragswertes verbunden sind, auch hier auf. Die Steuerreformkommission gibt keinerlei Hinweise darauf, wie die "objektiv richtigen" Reinerträge ermittelt werden sollen. Außerdem muß die in der Land- und Forstwirtschaft übliche Verzinsung bekannt sein. Ihre zutreffende Ermittlung setzt voraus, daß - zumindest bei ausgewählten Betrieben - der tatsächliche Wert und die Reinerträge bekannt sind. Dazu ist es notwendig, daß insbesondere für die Grundstücke der ausgewählten Betriebe die gemeinen Werte ermittelt werden können. Damit treten alle Probleme der Bestimmung des gemeinen Wertes von Grundstücken im Bewertungsverfahren auf.

Die Kommission ist wohl von der Vorstellung ausgegangen, daß die durchschnittliche Verzinsung anhand der Veräußerungspreise und Reinerträge tatsächlich am Markt gehandelter Betriebe bestimmt werden kann. Das ist jedoch unmöglich, da viel zu wenige Betriebe tatsächlich veräußert werden. Veräußerte Einzelflächen können zur Bestimmung der Verzinsung nur bedingt verwendet werden, da ihnen keine Erträge zugerechnet werden können. Oben wurde gezeigt, daß die Verkaufspreise landwirtschaftlicher Grundstücke häufig durch subjektive Faktoren beeinflußt sind. Sofern derartige Einflüsse vorhanden sind, ist auch die mit Hilfe der Verkaufspreise bestimmte Verzinsung verzerrt.[1)] Wird die durchschnittlich erzielbare Verzinsung aus den Ergebnissen buchführender Betriebe abgeleitet, so können nicht die in der Bilanz enthaltenen Wertansätze verwendet werden, sondern es sind zumindest für die Grundstücke durchschnittliche gemeine Werte anzusetzen.

Schließlich ist zu beachten, daß zwischen den Verkehrswerten land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke und ihren Reinerträgen keine feste Relation besteht, da die Verkehrswerte in vielen Fällen gerade nicht durch die Ertragsfähigkeit bei land- und forstwirtschaftlicher Nutzung bestimmt werden. Die Multiplikatoren müßten daher sowohl regional als auch nach Betriebssystemen und nach der Betriebsgröße differenziert werden. Die

1) Vgl. S. 159-179 und S. 189-203.

Probleme bei der Ermittlung der durchschnittlichen Verzinsung erhöhen sich dadurch noch.

An die Ermittlung der durchschnittlich erzielbaren Verzinsung sind strenge Anforderungen zu stellen, denn aus der geringen Rendite in der Land- und Forstwirtschaft resultieren hohe Multiplikatoren. Unterstellt man, daß die durchschnittliche Verzinsung zwischen 2 % und 3,5 % liegt, so sind Multiplikatoren zwischen 50 und 28,5 anzuwenden. Bei einer Verzinsung von 2,5 % beträgt der Multiplikator 40. Selbst geringfügige Fehler bei der Ermittlung der durchschnittlich erzielbaren Verzinsung beeinflussen das Bewertungsergebnis erheblich. Zudem entfalten die Multiplikatoren eine gefährliche Hebelwirkung. Geringfügige Fehler oder Ungleichmäßigkeiten bei der Ermittlung der Reinerträge haben ebenfalls gravierende Auswirkungen auf das Bewertungsergebnis. So können beispielsweise die Unternehmerlöhne nie exakt fixiert werden. Ein Ermessensspielraum von einigen Tausend DM pro Vollarbeitskraft besteht immer. Bei einem Multiplikator von 40 führt eine Variation des kalkulatorischen Unternehmerlohnes um 2.000 DM zu einer Bewertungsdifferenz von 80.000 DM pro Vollarbeitskraft.

Schließlich bestehen auch zwischen vergleichbaren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die in etwa die gleiche Betriebsgröße aufweisen und der gleichen Betriebsform angehören, erhebliche Ertragsunterschiede. Durch die Hebelwirkung der Multiplikatoren können sich gravierende Falschbewertungen ergeben. Ein Beispiel soll die Aussage verdeutlichen. Gegeben sind drei Betriebe, deren tatsächliche Verzinsung 1,5, 2,5 und 3,5 % beträgt. Die Durchschnittsrendite beträgt 2,5 %, der Multiplikator 40.

Betrieb	Tatsächlicher gemeiner Wert	Reinertrag	Steuerlicher Einheitswert	VSt 0,5 ‰	Vermögensteuerbelastung des Reinertrages	Vermögensteuerbelastung des gemeinen Wertes
A	1.000.000	15.000	600.000	3.000	20 %	0,3 %
B	1.000.000	25.000	1.000.000	5.000	20 %	0,5 %
C	1.000.000	35.000	1.400.000	7.000	20 %	0,7 %

Gemessen am Reinertrag werden die Betriebe gleich behandelt. Dies ergibt sich automatisch durch das Ertragswertverfahren. Bewertungsziel im Beispiel ist jedoch der gemeine Wert. In bezug auf die tatsächlichen gemeinen Werte liegt eine deutliche Ungleichbehandlung vor. Da die hier angenommenen Unterschiede der Reinerträge die tatsächliche Spannweite nur unvollständig ausdrückt, ist ein solches Bewertungsverfahren zur Ermittlung des gemeinen Wertes in einem Wirtschaftssektor, in dem nicht eine fast konstante Verzinsung erwirtschaftet wird, absolut unbrauchbar. Benachteiligt werden insbesondere ertragstarke Betriebe in Regionen mit geringen Verkehrswerten. Das Verfahren ist nur dann zweckmäßig, wenn als Bewertungsziel der gemeine Wert angestrebt wird. Sofern dieses Bewertungsziel verfolgt wird, ist es nicht ersichtlich, warum über den Umweg einer - mit erheblichen Problemen verbundenen - Berücksichtigung der Erträge gleichmäßigere gemeine Werte der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die zudem teilweise zur Berechnung der Durchschnittsrendite bekannt sein müssen, ermittelbar sein sollen als bei einer direkten Schätzung der gemeinen Werte. Zwar ist die direkte Ermittlung der gemeinen Werte ebenfalls mit erheblichen Problemen verbunden, wenn nicht gar unmöglich. Die zusätzliche Berücksichtigung einer zweiten problematischen Größe beseitigt diese Schwierigkeiten nicht, sondern führt zu weiteren Ungenauigkeiten und Ungleichmäßigkeiten.

2. Verfahren auf der Basis des Ertragswertes

a) Direkte Schätzung der Reinerträge

Eine Alternative zum gegenwärtigen Bewertungsverfahren ist die direkte Schätzung der Reinerträge mit Hilfe eines Schätzungsrahmens, der im formalen Aufbau dem Bodenschätzungsrahmen entspricht.[1] Bei diesem Verfahren werden die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nach den wichtigsten Ertragsbedingungen

---

1) Das Verfahren ist von KÖHNE vorgeschlagen worden, vgl. KÖHNE, M., Überlegungen 1977, S. 116-124 und SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 117-125.

klassifiziert und zu Gruppen mit gleicher Ertragsfähigkeit zusammengefaßt. Anhand ausgewählter Betriebe einer Gruppe wird der durchschnittliche Reinertrag ermittelt, der dann allen Betrieben der Gruppe zugeordnet wird. Die Durchführung der Bewertung ist sehr einfach. Bei den zu bewertenden Betrieben müssen nur die zur Klassifizierung notwendigen Merkmale erfaßt werden, der Reinertrag kann direkt aus einer Tabelle abgelesen werden.

Dagegen ist die zur Bewertung erforderliche Aufstellung des Schätzrahmens sehr arbeitsaufwendig und praktisch kaum durchführbar. Zunächst müssen die Ertragsbedingungen festgelegt werden, die im Bewertungsverfahren zu berücksichtigen sind. Das kann durch eine empirisch-statistische Analyse erfolgen, mit der festgestellt werden kann, welche Faktoren den Reinertrag der Betriebe am stärksten beeinflussen. Mögliche Ertragsfaktoren sind die Ausstattung mit Arbeitskräften, die Ertragsfähigkeit des Bodens, der Viehbesatz und die Art der angebauten Produkte. Da die Produktionsbedingungen und -verfahren in der Landwirtschaft sehr unterschiedlich sind, müssen mehrere Ertragsbedingungen berücksichtigt werden. KÖHNE weist selbst darauf hin, daß bei Berücksichtigung von nur 5 Ertragsbedingungen mit jeweils 5 Ausprägungen bereits 3.125 Gruppen gebildet werden müssen.[1] 5 Ertragsbedingungen dürften jedoch die Untergrenze bilden, selbst wenn das Produktionsprogramm durch das Betriebssystem ausgedrückt und nicht weiter differenziert wird. Da die Reinerträge selbst innerhalb der Gruppen mit gleichartigen Ertragsbedingungen stark schwanken können, ist die Auswertung der Buchführungsergebnisse vieler Betriebe notwendig, um zu statistisch abgesicherten Ergebnissen zu gelangen. Je nach den Anforderungen an die Schätzgenauigkeit wäre im Bundesgebiet die Auswertung von 50.000 bis 100.000 Betrieben notwendig.[2] Das ist aber weder vom Arbeitsaufwand vertretbar noch praktisch

---

1) Vgl. KÖHNE, M., Überlegungen 1977, S. 121; KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 79.

2) SCHULZE LAMMERS nennt 50.000 Betriebe, hält die Schätzung aber selbst für optimistisch, vgl. SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 118.

durchführbar, da in den einzelnen Gruppen gar nicht genug Betriebe mit Buchhaltung vorhanden sind.

Wenn man im Schätzungsrahmen nur wenige Ertragsbedingungen berücksichtigt, um den Arbeitsaufwand bei seiner Aufstellung zu verringern, müssen die übrigen Faktoren betriebsindividuell erfaßt werden. Dadurch wird aber die Bewertung der einzelnen Betriebe wieder schwieriger und arbeitsaufwendiger. Schließlich ist zweifelhaft, ob Schätzungsrahmen für die nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen möglich sind. Die direkte Schätzung der Reinerträge mit Hilfe eines Schätzungsrahmens stellt aus diesen Gründen keine Alternative zum geltenden Bewertungsverfahren dar.

b) Ansatz der tatsächlich erzielten Reinerträge

Eine weitere Alternative zur gegenwärtigen Ertragsermittlung ist die Ableitung der Reinerträge aus den tatsächlich im Betrieb erwirtschafteten Gewinnen.[1] Der Ansatz der tatsächlichen Reinerträge hätte den Vorteil, daß alle Ertragsbedingungen erfaßt würden. Das Verfahren verstößt jedoch gegen den Grundsatz der entsubjektivierten Wertermittlung, da die tatsächlichen Reinerträge auch durch die Fähigkeiten des Betriebsleiters beeinflußt werden, und verletzt deshalb ein grundlegendes Prinzip der Vermögensbewertung. Diesem Nachteil steht als Vorteil die relativ einfache und objektiv nachprüfbare Ermittlung der Reinerträge gegenüber, sofern im Betrieb eine ordnungsmäßige Gewinnermittlung erfolgt. Da aber zahlreiche land- und forstwirtschaftliche Betriebe keine Aufzeichnungen führen, kann das Verfahren unter den gegenwärtigen Verhältnissen nicht angewendet werden, weil für die Masse der Betriebe eine Gewinn- oder Reinertragsschätzung notwendig wäre.

---

1) Diese Möglichkeit hat PELKA erwähnt, ohne jedoch auf ihre konkrete Ausgestaltung einzugehen, vgl. PELKA, J., Einheitsbewertung 1975, S. 210.

Selbst wenn man unterstellt, daß in allen Betrieben eine ordnungsmäßige Gewinnermittlung besteht, ist die Ableitung der Reinerträge aus den erwirtschafteten Gewinnen nicht ohne Schwierigkeiten möglich. Aus Praktikabilitätsgründen kann nur von den Gewinnen abgelaufener Wirtschaftsjahre ausgegangen werden. Um Witterungseinflüsse auszuschalten und die Nachhaltigkeit der Gewinne sicherzustellen, ist ein Durchschnittswert aus mindestens 3 Jahren zu bilden.

Bei der Bestimmung der Reinerträge aus den Gewinnen müssen durch besondere Ereignisse ausgelöste Gewinnverzerrungen rückgängig gemacht werden. Beispielsweise sind einmalige Sonderabschreibungen und andere außergewöhnliche Betriebsvorgänge nicht erfolgswirksam zu berücksichtigen. Da in der landwirtschaftlichen Buchhaltung die Viehbestände mit niedrigen Durchschnittswerten bewertet werden, müssen Auswirkungen, die sich durch größere Bestandsänderungen ergeben, ebenfalls eliminiert werden. Kurz ausgedrückt: alle aperiodischen Bewertungsmaßnahmen sind rückgängig zu machen.

Um vom normalisierten Betriebsgewinn zum Reinertrag zu gelangen, müssen die kalkulatorischen Unternehmerlöhne für die mitarbeitenden Familienangehörigen abgezogen werden. Dieses Problem läßt sich nur durch die gesetzliche Fixierung eines pauschalen Lohnsatzes lösen, wobei die bereits mehrfach angesprochenen Ermessensspielräume auftreten. Schließlich ist auch bei diesem Verfahren von der Fiktion eines schuldenfreien Betriebes auszugehen, so daß auch die gezahlten Fremdkapitalzinsen zum Gewinn beziehungsweise Reinertrag zu addieren sind. All diese Korrekturen führen zu zusätzlichem Verwaltungsaufwand, zumal sie für mindestens drei Jahre durchgeführt werden müssen.

Probleme bereitet auch die Bewertung verpachteter landwirtschaftlicher Grundstücke. Sie werden im geltenden Bewertungsverfahren unter der Fiktion der Eigenbewirtschaftung bewertet. Wird von tatsächlich erzielten Reinerträgen ausgegangen, so können für verpachtete Betriebe nur die Pachteinnahmen angesetzt werden. Da sie jedoch stark subjektiv beeinflußt sind und die Gefahr

von Manipulationen besteht, ist es eventuell notwendig, durchschnittliche Pachtentgelte anzusetzen. Dadurch liegt innerhalb des Bewertungsverfahrens ein Bruch vor.

Zusammenfassend ist deshalb festzustellen: Die Ableitung der Reinerträge aus den Gewinnen ist mangels einer aussagefähigen Gewinnermittlung gegenwärtig nicht möglich. Selbst wenn man unterstellt, daß in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben irgendwann einmal eine den Gewerbebetrieben vergleichbare Gewinnermittlung erfolgt, ist die Reinertragsermittlung keineswegs ohne Schwierigkeiten durchführbar. Trotz dieser Schwierigkeiten und trotz des Verstoßes gegen den Grundsatz der entsubjektivierten Wertermittlung ist das Verfahren aber sowohl unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - da die betriebsindividuellen Ertragsbedingungen erfaßt werden - als auch aus Praktikabilitätsgründen prinzipiell zur Bestimmung der Reinerträge geeignet.

c) Reinertragsschätzung mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen

Auch dieses Verfahren besteht aus zwei Schritten. Vor der Durchführung der eigentlichen Bewertung sind aus Buchführungsunterlagen, Ernteerhebungen und Preisstatistiken Standarddekkungsbeiträge für alle landwirtschaftlichen Produkte und Tierarten festzulegen. Da die Standarddeckungsbeiträge von durchschnittlichen Naturalerträgen sowie durchschnittlichen Aufwendungen und variablen Kosten ausgehen, bereitet insbesondere die Abgrenzung ihres regionalen Geltungsbereichs Probleme.[1] Bei der Festlegung der Standarddeckungsbeiträge ist von Durchschnittswerten mehrerer Jahre auszugehen. Daneben sind Standardgemeinkosten festzulegen. Sie sind nach Betriebssystemen und der Betriebsgröße zu differenzieren.[2] Das Verfahren wird gegenwärtig in Baden-Württemberg zur Gewinnschätzung bei den

---

1) Die Möglichkeiten zur Ermittlung der Standarddeckungsbeiträge hat SCHULZE LAMMERS ausführlich dargestellt, vgl. SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 146-214.

2) Bisher werden die Gemeinkosten lediglich nach Betriebsformen, nicht aber nach Betriebstypen und nach der Betriebsgröße nur grob untergliedert.

Betrieben angewendet, die ihrer Buchführungspflicht nicht nachkommen. Empirische Erhebungen haben gezeigt, daß es im Durchschnitt relativ genaue Ergebnisse liefert.[1)]

Die Reinertragsermittlung der einzelnen Betriebe mit Hilfe dieses Verfahrens ist theoretisch einfach durchzuführen. Die Betriebe müssen die mit den einzelnen Produkten bebauten Flächen und die im Betrieb erzeugten oder gehaltenen Tierarten angeben. Probleme können entstehen, wenn die Anteile einzelner Produkte stark schwanken, da für die Einheitsbewertung nicht das zufällige Produktionsprogramm eines Jahres, sondern das im mehrjährigen Durchschnitt realisierte Produktionsprogramm zu berücksichtigen ist. Die einzelnen Flächen oder Tierarten werden mit dem Standarddeckungsbeitrag multipliziert. Aus den Anteilen der einzelnen Produkte am Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebes bestimmt sich das Betriebssystem, das die Höhe der Standardgemeinkosten beeinflußt. Nach Abzug der Standardgemeinkosten vom gesamten Deckungsbeitrag erhält man das Standardbetriebseinkommen. Damit man zum Reinertrag des Betriebes gelangt, müssen gezahlte Löhne und die kalkulatorischen Unternehmerlöhne abgezogen werden.

Die Standarddeckungsbeiträge als Durchschnittswerte enthalten nicht alle Ertragsbedingungen. Es ist daher möglich, bestimmte betriebsindividuelle Verhältnisse wie innere und äußere Verkehrslage und die Geländegestaltung zusätzlich zu berücksichtigen. Dadurch wird das Verfahren aber zusätzlich kompliziert. Inwieweit derartige betriebsindividuelle Ertragsbedingungen erfaßt werden müssen, hängt von den Anforderungen an die Schätzgenauigkeit ab. Soll die Praktikabilität sichergestellt werden, können nur wenige Ertragsbedingungen erfaßt werden.

Problematisch ist auch bei diesem Verfahren die Bewertung verpachteter Flächen. Die Standarddeckungsbeiträge der einzelnen Produkte unterscheiden sich erheblich. Deshalb ist eine ein-

---

1) Vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 139-148. Nach seiner Erhebung liegen die Schätzergebnisse für die verschiedenen Betriebsformen zwischen 84 % und 114 % des tatsächlichen Gewinnes. Da er die Schätzergebnisse, die auf Durchschnittswerten beruhen, mit den Ergebnissen buchführender Betriebe nach statistischen Veröffentlichungen, also mit Durchschnittswerten vergleicht, wird die Genauigkeit des Verfahrens überschätzt. Im Einzelbetrieb können durchaus größere Abweichungen auftreten.

deutige Bewertung nicht möglich, es kann lediglich ein gegendüblicher Standarddeckungsbeitrag angesetzt werden, indem wie im geltenden Bewertungsverfahren eine gegendübliche Bodennutzung unterstellt wird.

Eine gemeinsame Schwäche der Reinertragsermittlung durch Ableitung aus den tatsächlichen Gewinnen und mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen liegt darin, daß sich nach Abzug des kalkulatorischen Unternehmerlohns negative Reinerträge ergeben können. Für die entsprechenden Betriebe könnte dann überhaupt kein Einheitswert festgestellt werden. Das Ergebnis ist innerhalb des Bewertungsverfahrens zwar systemgerecht, insgesamt aber wenig überzeugend und praktisch schon gar nicht durchsetzbar. Das Problem kann nur durch eine Mindestbewertung gelöst werden. Als Mindestwert können beispielsweise die gegendüblichen Pachterträge angesetzt werden. Eine andere Möglichkeit besteht darin, den Gewinn oder das Standardbetriebseinkommen pauschal in einen Reinertragsanteil und einen Lohnanteil aufzuteilen.[1] Überzeugende Aufteilungsmaßstäbe gibt es jedoch nicht.

Die Reinertragsermittlung durch Standarddeckungsbeiträge hat trotz der erwähnten Schwächen gegenüber dem geltenden Bewertungsverfahren Vorteile. Ein wesentlicher Vorteil liegt in der Berücksichtigung des tatsächlichen Produktionsprogramms des Betriebes, das durch das Bodennutzungssystem im geltenden Bewertungsverfahren nur unzureichend berücksichtigt wird. Da das Produktionsprogramm den Reinertrag wesentlich beeinflußt, werden die tatsächlich erwirtschafteten Reinerträge durch das Standarddeckungsbeitragsverfahren wesentlich gleichmäßiger erfaßt als durch das geltende Bewertungsverfahren.[2] Die Berücksichtigung des tatsächlichen Produktionsprogramms des Betriebes führt aber ebenfalls zur Einbeziehung subjektiver Größen.

---

1) Vgl. SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 210-213.
2) Vgl. SCHULZE LAMMERS, H., Analyse 1981, S. 226-249.

Das Produktionsprogramm wird durch die vorhandene Ausstattung des Betriebes zwar teilweise objektiv bestimmt, es ist in Grenzen aber variierbar und damit durch den Betriebsleiter beeinflußbar.

Die Qualität der Schätzergebnisse hängt davon ab, inwieweit es gelingt, regional differenzierte Standarddeckungsbeiträge festzulegen und die Standardgemeinkosten nach Betriebssystemen und Betriebsgrößen zu differenzieren.[1] Ob sich das Deckungsbeitragsverfahren in praktikabler Form und in angemessener Frist durchführen läßt, ist nur schwer zu beurteilen. Aus theoretischer Sicht liegen die Schwierigkeiten in der Ermittlung der Standarddeckungsbeiträge und -gemeinkosten. Die Erfahrungen in Baden-Württemberg haben jedoch gezeigt, daß ihre Bestimmung durch eine Zusammenarbeit von Finanzverwaltung, Landwirtschaftsverwaltung und landwirtschaftlichen Berufsorganisationen in angemessener Frist möglich ist. Probleme bereitet überraschenderweise die praktische Anwendung bei den Finanzbehörden.[2] Dort wird bei der Gewinnschätzung von einer nicht mehr verkraftbaren Arbeitsbelastung gesprochen, obwohl die Zahl der von der Gewinnschätzung betroffenen Betriebe im Verhältnis zur Zahl der Betriebe bei einer Einheitsbewertung gering ist. Warum das formal einfache Verfahren zu einer derart hohen Arbeitsbelastung führt, ist nicht nachvollziehbar. Ein Grund mag darin liegen, daß die Veranlagungsstellen mit dem betriebswirtschaftlichen Instrumentarium der Deckungsbeitragsrechnung nicht vertraut sind. Da zur Bewertung nur wenige Daten benötigt werden, müßte das Verfahren automatisierbar sein. Wenn das Standarddeckungsbeitragsverfahren aber tatsächlich zu einer so hohen Arbeitsbelastung führt und sich nicht weiter rationalisieren und automatisieren läßt, muß damit gerechnet werden, daß es aus Praktikabilitätsgesichtspunkten für eine Einheitsbewertung nur bedingt geeignet ist, zumal dabei gegenüber einer normalen Gewinnschätzung noch zusätzliche Probleme auftreten.

---

1) KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 204.
2) Darauf weist auch KASTEN hin, vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 138.

Bisher sind Standarddeckungsbeiträge nur für die landwirtschaftliche Nutzung festgelegt worden. Theoretisch können sie auch für andere Nutzungen bestimmt werden. Ob aber für alle Nutzungen akzeptable Schätzergebnisse ermittelt werden können, ist zweifelhaft. Aufgrund seiner theoretischen Konzeption und der Qualität der Schätzergebnisse ist das Standarddeckungsbeitragsverfahren besser als das geltende Verfahren zur Schätzung der Reinerträge geeignet und unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung diesem vorzuziehen. Ob es aber wesentlicher praktikabler als das geltende Bewertungsverfahren ist und die Bewertungsergebnisse schneller liefert, kann dagegen nicht endgültig beurteilt werden.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß es kein überzeugendes Verfahren zur Schätzung der Reinerträge gibt. Die Konstruktion eines Verfahrens, das die Gleichmäßigkeit der Bewertung sicherstellt und gleichzeitig praktikabel ist, entspricht fast der Quadratur des Kreises. Weder das geltende Bewertungsverfahren noch die vorgeschlagenen Alternativen entsprechen allen Anforderungen. Trotz des Verstoßes gegen den Grundsatz der entsubjektivierten Wertermittlung ist die Ableitung der Reinerträge aus den tatsächlichen Gewinnen der Betriebe unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung das zweckmäßigste Verfahren. Es kann für alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unabhängig von der Nutzungsform angewendet werden und erfordert keine zusätzlichen Differenzierungen.[1] Da es mangels ordnungsmäßiger Gewinnermittlung gegenwärtig nicht anwendbar ist, bleibt als Alternative nur das Deckungsbeitragsverfahren. Auch dieses Verfahren kann durch die Durchschnittsbildung keine absolute Gleichmäßigkeit der Bewertung sicherstellen. Sofern dieses Verfahren bei einer neuen Einheitsbewertung angewendet werden sollte, dürfte es zweckmäßig sein, es global zu konzipieren und auf die Berücksichtigung zusätzlicher Ertragsbedingungen weitgehend zu verzichten, um eine praktikable und schnelle Wertermittlung zu gewährleisten. Je globaler das Bewertungsverfahren aber gestaltet wird, desto ungleichmäßiger sind die Bewertungsergebnisse. Der Zielkonflikt zwischen Gleichmäßigkeit und Praktikabilität der Bewertung wird auch hier wieder sichtbar.

---

1) Probleme treten bei der Bewertung der forstwirtschaftlichen Nutzung auf, wenn nur aperiodisch Erträge realisiert werden.

V. Wertmaßstab, Bewertungsverfahren und Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwischen den Vermögensarten - zugleich ein Zwischenergebnis

Die Gleichmäßigkeit der Vermögensbewertung ist durch den anzuwendenden Wertmaßstab und das Bewertungsverfahren sicherzustellen. Die theoretische Analyse der Wertermittlung hat jedoch gezeigt, daß es einen Wertmaßstab, der zu einer gleichmäßigen Bewertung aller Wirtschaftsgüter führt, nicht gibt. Dafür ist zunächst die nicht eindeutige Zielsetzung der Vermögensteuer verantwortlich. Interpretiert man die Vermögensteuer als Zusatzsteuer auf die Erträge des Vermögens, dann ist prinzipiell der Ertragswert als Wertmaßstab zu verwenden. Aber selbst wenn man den Ertragswert als grundlegenden Wertmaßstab ablehnt, muß die unterschiedliche Ertragsfähigkeit der Wirtschaftsgüter in irgendeiner Form berücksichtigt werden, da die ausschließliche Verwendung des gemeinen Wertes zu deutlich unterschiedlichen Belastungen der Erträge führt, ihre annähernd gleiche Belastung aber ein Ziel der Vermögensteuer ist. Auch dieses Argument spricht für die Anwendung des Ertragswertes. Der Zielkonflikt der Vermögensteuer kann nur durch den Gesetzgeber gelöst werden. Da die Vermögensteuer im gegenwärtigen Steuersystem nicht begründbar ist, gibt es keine eindeutigen Kriterien zur Lösung des Konflikts. Da der Gesetzgeber die Zahlung der substanzabhängigen Steuern aus den laufenden Erträgen des Vermögens vorgesehen hat, was betriebswirtschaftlich überzeugend ist, führt die parallele Anwendung von gemeinem Wert und Ertragswert zu keinem Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sofern die Belastungswirkungen der beiden Wertmaßstäbe aufeinander abgestimmt sind.

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird zusätzlich durch die Kompliziertheit der Wertermittlung beeinträchtigt. Sie führt dazu, daß einerseits bereits bei der Wertermittlung verfahrenstechnisch bedingte Ungleichmäßigkeiten auftreten und andererseits die Wertermittlung nur in größeren zeitlichen Abständen durchgeführt werden kann, wodurch im Zeitablauf auftretende Wertänderungen nicht erfaßt werden. Unter dem Gesichtspunkt

einer praktikablen objektivierten Wertermittlung hat der gemeine Wert Vorteile, wenn funktionsfähige Märkte vorliegen. Sofern das nicht der Fall ist, müssen auch die gemeinen Werte geschätzt werden. Die Schätzung wird aber immer vorsichtig erfolgen, da ein Schätzverfahren, das im Durchschnitt zu zutreffenden Ergebnissen führt, immer die Gefahr beinhaltet, daß einzelne Wirtschaftsgüter zu hoch bewertet werden. Ein Schätzverfahren kann - unabhängig von seiner konkreten Gestaltung - immer nur zu einer im Durchschnitt unterdurchschnittlichen Werterfassung führen. Die Orientierung an den tatsächlichen Durchschnittswerten hätte mit Sicherheit eine Flut von Rechtsbehelfsverfahren zur Folge, die die Praktikabilität der Wertermittlung beeinträchtigen würde. Auch die ausschließliche Anwendung des gemeinen Wertes führt keinesweges zu einer gleichmäßigen Wertermittlung. Bewertungsvorteile durch die Marktverhältnisse und die daraus resultierenden Wertermittlungsprobleme entstehen insbesondere bei Wirtschaftsgütern, für die unvollkommene Märkte bestehen. Da aber die Ertragsbestimmung ebenfalls mit erheblichen Problemen verbunden ist, kann auch die Anwendung des Ertragswertes keine gleichmäßige Besteuerung sicherstellen.

Den steuerlichen Anforderungen entsprechende objektivierte Werte lassen sich nur ermitteln, wenn annähernd vollkommene Märkte vorliegen. In diesem Fall treten weder größere Differenzen zwischen gemeinem Wert und Ertragswert noch größere ermittlungstechnische Schwierigkeiten auf. Je unvollkommener die Märkte sind, desto schwieriger ist eine Wertermittlung in einem Massenbewertungsverfahren, sie kann praktisch unmöglich sein, wenn man eine Mindestanforderung an die Gleichmäßigkeit der Besteuerung stellt.

Die vorgeschlagenen Alternativen zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens können einige Mängel des gegenwärtigen Bewertungsverfahrens beseitigen. Sofern sie mit akzeptablem Aufwand durchgeführt werden sollen, müssen sie aber derart global konzipiert werden, daß eine gleichmäßige Wertermittlung nicht sichergestellt ist. Die gleichmäßige Bewertung

nicht homogener Güter, für die nur unvollkommene und regional differenzierte Märkte bestehen, ist praktisch unmöglich.

Die steuerlichen Wertunterschiede zwischen den und innerhalb der Vermögensarten beruhen deshalb nicht ausschließlich auf mangelhaften Bewertungsmaßstäben oder Bewertungsverfahren, sondern sind zu einem erheblichen Teil durch die tatsächlichen Verhältnisse bedingt. Es gibt weder theoretisch noch praktisch in allen Punkten überzeugende Alternativen zur steuerlichen Vermögensbewertung.

Da es keinen Wertmaßstab gibt, der bei allen Vermögensarten zu gleichmäßigen Bewertungsergebnissen führt, ist, sofern ihre steuerliche Bewertung weiterhin notwendig bleibt, bei der Festlegung der Wertmaßstäbe zunächst die Gleichmäßigkeit innerhalb einer Vermögensart sicherzustellen. Unter diesem Gesichtspunkt ist der Ertragswert für die Bewertung des Grundvermögens und des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens der geeignetere Wertmaßstab, da er die unterschiedliche Ertragsfähigkeit innerhalb dieser Vermögensarten und die Verwendung der Wirtschaftsgüter, die im Normalfall gerade nicht zum Verkauf bestimmt sind, berücksichtigt. Ermittlungstechnisch bedingte Vorteile dieser Vermögensarten sind dann durch Globalkorrekturen zu berücksichtigen. Fordert man dagegen die ausschließliche Verwendung des gemeinen Wertes als Wertmaßstab, so können die Wertunterschiede zwischen den Vermögensarten - gemessen an den jeweiligen Verkehrswerten - zwar verringert werden, innerhalb der Vermögensarten treten aber weiterhin Ungleichbehandlungen auf.

Die gegenwärtig gültige Vermögensbewertung spiegelt genau diese Schwierigkeiten wider. Am aktuellsten werden gegenwärtig Nominalwerte bewertet. Ihre technische Erfassung ist relativ einfach durchzuführen. Auch der Zusammenhang zwischen Ertragswert und gemeinem Wert ist durch die Marktverhältnisse bedingt sehr eng.[1)] Am deutlichsten wird der Zusammenhang bei Rentenpapieren, da sie in der Regel mit dem gleichen Risiko behaftet sind, so daß bei Anlageentscheidungen innerhalb dieser Gruppe von Wirtschaftsgütern Risikogesichtspunkte keine Rolle spielen. Sie werden nicht nur zeitnah, sondern auch mit ihren tatsächlichen Werten erfaßt.

1) Die Aussage gilt nur für einen Teil der Nominalwerte, da nicht für alle Arten ein in etwa vollkommener Markt besteht.

Zeitnah wird auch das Betriebsvermögen bewertet. Die Werte der Wirtschaftsgüter lassen sich als fortgeführte Anschaffungs- oder Wiederbeschaffungskosten relativ einfach ermitteln. Ob die Wertansätze auch nur annähernd den tatsächlichen Unternehmenswert ergeben, ist höchst zweifelhaft. Da der Teilwert in der Praxis nicht als ertragsabhängiger Wert ermittelt werden kann, spielt die Ertragslage des Unternehmens bei der Vermögensbewertung keine große Rolle. Daher ist zu vermuten, daß der tatsächliche Wert der Unternehmen bei guter Wirtschaftslage beziehungsweise bei Unternehmen mit hoher Ertragslage nicht unerheblich über dem Einheitswert des Betriebsvermögens liegen wird. Bei unrentablen Unternehmen dagegen kann der Ertragswert auch unter dem Einheitswert liegen. Schätzungen über die Höhe der Diskrepanz zwischen den beiden Werten sind jedoch unmöglich, da einerseits der Gesamtwert einer Unternehmung nur im Einzelfall und auch nur innerhalb einer gewissen Bandbreite festgestellt werden kann und andererseits die Einheitswerte der Unternehmen öffentlich nicht bekannt sind.

Der Verkehrswert eines Unternehmens wird aber nur zufällig mit dem steuerlichen Einheitswert übereinstimmen und in vielen Fällen über diesem Wert liegen. Das Bewertungsziel wird folglich auch beim Betriebsvermögen nicht erreicht.

Die Ermittlung des steuerlichen Unternehmenswertes durch Addition der Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter, die gleichzeitig eine gute Objektivierung der Wertansätze ermöglicht, kann unter Berücksichtigung der Praktikabilität der Wertermittlung als ein brauchbares und mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbares Schätzverfahren zur Ermittlung des gemeinen Wertes angesehen werden. Ob die Anwendung eines Ertragswertverfahrens bei der Bewertung des Betriebsvermögens, das der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen vorgeschlagen hat[1] und das auch von Moxter als eine durchaus denkbare Alternative zur Bewertung des Betriebsvermögens erwähnt wird,[2] zu gleichmäßigeren

---

1) Vgl. WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT, Gutachten 1967, S. 63 f.
2) Vgl. MOXTER, A.: Unternehmensbewertung 1983, S. 35-37.

Ergebnissen führen würde, läßt sich nur durch eine empirische Probebewertung feststellen. Zwar führt ein solches Verfahren theoretisch zu einer besseren Annäherung von tatsächlichem Unternehmenswert und steuerlichem Wertansatz und damit zu einer gleichmäßigeren Besteuerung innerhalb des Unternehmenssektors. Ob es aber auch in der praktischen Anwendung durch die dann notwendigen Pauschalierungen und durch die Einschränkungen der theoretisch richtigen Ermittlung, z.B. die Anknüpfung an Vergangenheitsergebnisse, zu einer Verbesserung der Gleichmäßigkeit führt, kann nicht endgültig beurteilt werden.

Beim Grundvermögen und beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bestehen zur Zeit die größten Unterbewertungen. Sie sind durch die seit der letzten Hauptfeststellung eingetretenen Wertänderungen und durch den abweichenden Wertmaßstab des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bedingt. Wendet man für beide Vermögensarten - wie hier vorgeschlagen - eine konsequent ertragswertorientierte Bewertung an, dann entstehen immer Unterschiede zwischen ihrem Verkehrswert und ihrem steuerlichen Wert. Diese Unterschiede stellen keinen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar. Daneben treten aber auch bei der Anwendung des Ertragswertes verfahrensbedingte Vorteile auf.

Es ist daher zu erwarten, daß bei einer zukünftigen Neubewertung des Grundbesitzes die Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens deutlich und die des Grundvermögens nicht unwesentlich unter den jeweiligen Verkehrswerten und auch unterhalb der angemessenen Ertragswerte liegen werden. Das dürfte zur Folge haben, daß in der Öffentlichkeit die Diskussion über die Wertunterschiede zwischen den einzelnen Vermögensarten neu entfacht wird. Da die an den Erträgen orientierte Bewertung sachgerecht ist, gibt es zunächst keinen Grund, die Wertdiskrepanzen zu nivellieren. Der Zeitraum zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten des Grundbesitzes wird aber immer mehrere Jahre betragen. Dadurch können in der

Zwischenzeit eingetretene Wertänderungen nicht erfaßt werden. Zum Ausgleich dieser aus der zeitlichen Gültigkeitsdauer der Einheitswerte und aus den Erfassungsproblemen resultierenden 'Begünstigungen' des Grundbesitzes kann es zweckmäßig sein, die anderen Vermögensarten nicht mit ihrem vollen Wert, sondern nur mit einem Bruchteil, z.B. mit 70 - 80 % des Einheitswertes zu besteuern.

Die Steuerreformkommission hat diesen schon früher unterbreiteten Vorschlag abgelehnt. Sie sieht darin einen Verstoß gegen das Norminalwertprinzip und geht außerdem davon aus, daß sich den Verkehrswerten in etwa entsprechende gemeine Werte bei allen Vermögensarten festlegen lassen und deshalb ein Abschlag nicht notwendig ist.[1] Die Argumentation überzeugt nicht. Es ist nicht klar, warum ein Verstoß gegen das Nominalwertprinzip vorliegen soll, wenn beim Geldvermögen nicht der volle Wert, sondern nur ein bestimmter Prozentsatz der Vermögensteuer unterworfen wird, um Wertunterschiede zwischen den Vermögensarten auszugleichen. Beim Betriebsvermögen hat man, allerdings aus wirtschaftspolitischen Gründen, seit 1984 eine solche Regelung eingeführt, ohne daß deshalb das Nominalwertprinzip aufgehoben worden ist.[2] Auch die Vorstellung, daß sich die Wertunterschiede zwischen den Vermögensarten durch die Bewertung des Vermögens vollständig ausgleichen lassen, ist, wie die Ausführungen und auch die praktischen Erfahrungen der letzten Einheitsbewertung gezeigt haben, vollkommen illusorisch. Die zeitlich und erfassungstechnisch bedingten steuerlichen Nachteile des sonstigen Vermögens lassen sich nur durch seinen nicht vollständigen Ansatz ausgleichen. Treten bei den übrigen Vermögensarten zeitlich und verfahrenstechnisch bedingte Steuervergünstigungen auf, so ist es für das sonstige Vermögen gerechtfertigt, nur einen Teil seines tatsächlichen Wertes anzusetzen.

---

1) Vgl. STEUERREFORMKOMMISSION, Gutachten 1971, S. 625.
2) Vgl. § 117a BewG, eingeführt durch das Steuerentlastungsgesetz 1984 vom 22.12.1983, BStBl. I 1984, S. 14 ff.

Dritter Teil: DARSTELLUNG UND KRITISCHE ANALYSE DER EINKOMMENSBESTEUERUNG DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFT

A. DIE HISTORISCHE ENTWICKLUNG DER EINKOMMENSBESTEUERUNG

I. Die Entwicklung bis 1948

Die besondere einkommensteuerliche Behandlung der Land- und Forstwirtschaft besteht seit Beginn der modernen Einkommensbesteuerung. Während für freiberuflich Tätige im ersten reichseinheitlichen Einkommensteuergesetz die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich vorgesehen war,[1] mußten die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bereits damals geschätzt werden, da für Land- und Forstwirte keine Buchführungspflicht bestand und die freiwillige landwirtschaftliche Buchhaltung zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen nicht anerkannt wurde. Mangels anderer Anknüpfungspunkte wählte der Gesetzgeber die Wertansätze des Wehrbeitrages von 1913 als Ausgangspunkt der Schätzung. Diese Wertansätze waren durch Selbsteinschätzung der Steuerpflichtigen festgelegt worden und deshalb als Grundlage für die Einkommensbesteuerung nur bedingt geeignet. Durch die Inflation und anschließende Währungsreform wurden sie endgültig unbrauchbar.[2]

Um die Besteuerung an die geänderten Währungsverhältnisse anzupassen, sind das Einkommensteuergesetz und weitere Steuergesetze 1925 geändert worden.[3] Im Rahmen dieser Reform wurde die landwirtschaftliche Buchhaltung als Instrument zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen anerkannt, eine Verpflichtung zur Buchhaltung bestand jedoch nicht.[4] Sofern Bücher

---

1) Einkommensteuergesetz vom 29.03.1920, RGBl I 1920, S. 359 ff.
2) Vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 13.
3) Einkommensteuergesetz vom 10.08.1925, RGBl I 1925, S. 189 ff.
4) Vgl. die 'Vorläufige Verordnung über die Ordnungsmäßigkeit der landwirtschaftlichen Buchführung', RStBl 1925, S. 183-184 und den Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 05.09.1925 - IIIe 5200 - 'Vorläufige Richtlinien für die Ermittlung des Gewinns bei buchführenden Landwirten', RStBl 1925, S. 184-188, diese Verwaltungsanweisungen wurden 1935 ersetzt durch die 'Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 05.06.1935', RStBl 1935, S. 950-956.

geführt wurden, mußte der Grund und Boden nicht bilanziert werden.[1)]

Für die nichtbuchführenden Land- und Forstwirte wurden zwei Schätzverfahren zur Ermittlung der Einkünfte entwickelt:[2)]

(1) Das Rohertragsverfahren war vom Prinzip her eine Einnahmeüberschußrechnung, bei der die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe selbst keine Aufzeichnungen führen mußten. Ausgangspunkt der Schätzung war der aus den Ergebnissen buchführender Betriebe abgeleitete oder durch besondere Betriebsprüfungen ermittelte Rohertrag. Davon wurden die Aufwendungen für Sachmittel, die Schuldzinsen und die Hälfte des ortsüblichen Lohnes für die neben dem Betriebsinhaber im Betrieb mitarbeitenden volljährigen Familienangehörigen abgezogen. Zur gleichmäßigen Durchführung der Schätzung wurden die Betriebe nach der Höhe der im Bewertungsgesetz 1925 erstmals festgelegten Einheitswerte in verschiedene Gruppen eingeteilt. Die Höhe des Einheitswertes hatte aber keinen direkten Einfluß auf die Höhe der Einkünfte.

(2) Im Reinertragsverfahren ist der jährliche Reinertrag direkt aus dem Einheitswert des Betriebes abgeleitet worden. Die bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigten Ausgaben, beispielsweise Schuldzinsen und Pachtausgaben, konnten vom Ausgangsbetrag abgezogen werden. Für die Arbeitsleistung des Betriebsinhabers mußte der ortsübliche Lohn, für mitarbeitende volljährige Familienangehörige die Hälfte dieses Lohnes zum Ausgangsbetrag addiert werden. Obwohl die beiden Verfahren nicht zum gleichen Ergebnis führten, wurden sie zunächst nebeneinander angewendet. Das Rohertragsverfahren war jedoch weiter verbreitet und wurde 1928 für allgemeinverbindlich erklärt.[3)]

1) Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden sind bei Land- und Forstwirten aufgrund des Beschlusses des BVerfG vom 11.05.1970 - 1 BvL 17/67, BStBl II 1970, S. 579-584, erst seit dem 01.07.1970 steuerpflichtig.
2) Vgl. Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 12.08. 1926 - IIIe/u 8700 - RStBl 1926, S. 277-282. Die Durchschnittssätze waren regional unterschiedlich und wurden endgültig durch die Landesfinanzämter festgelegt.
3) Vgl. Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 27.06. 1928 - IIIe 3000 -, RStBl 1928, S. 221-228.

Während der Weltwirtschaftskrise wurde die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft wesentlich geändert. Die starken Einkommensrückgänge führten zunächst dazu, daß Landwirten, deren Einkommen 12.000 RM nicht überstieg, ein Sonderfreibetrag von 6.000 RM gewährt wurde.[1] 1932 trat dann die Buchführungspflicht für die Land- und Forstwirte in Kraft, bei denen der Gewinn 6.000 RM, das land- und forstwirtschaftliche Vermögen 100.000 RM oder der Umsatz 200.000 RM überstieg.[2] Da ein Überschreiten der Vermögens- oder Umsatzgrenze ohne gleichzeitiges Überschreiten der Gewinngrenze kaum vorkam, führte ihre Höhe von 6.000 RM in Verbindung mit dem Sonderfreibetrag zur Einkommensteuerbefreiung der nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirte. Damals wurde die noch heute gültige Trennung der Land- und Forstwirte in buchführungspflichtige und nichtbuchführungspflichtige eingeführt, im Laufe der Zeit sind lediglich die Grenzwerte geändert worden.

Nachdem die Auswirkungen der Weltwirtschaftskrise überwunden waren, wurden das Einkommensteuer-, Vermögensteuer- und Bewertungsgesetz im Jahr 1934 den geänderten Verhältnissen angepaßt. Aufgrund der verbesserten Einkommenssituation ist der einkommensteuerliche Freibetrag auf 3.000 RM verringert worden.[3] Das hatte zur Folge, daß die nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte mit einem Einkommen zwischen 3.000 und 6.000 RM steuerpflichtig wurden. Zur Ermittlung des Einkommens ist ein Schätzverfahren entwickelt worden, das auf dem bereits oben

---

1) Vgl. Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 01.12.1930, RGBl I 1930, S. 517 ff., Dritter Teil, § 1, S. 530. Die Vorschrift sollte zum 01.04.1932 in Kraft treten, sie wurde jedoch schon für das Jahr 1931 angewendet, vgl. Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 08.05.1931, S 2140 - 8 - III, RStBl 1931, S. 315-317. Durch die Verordnung wurde auch die Buchführungspflicht begründet, sie trat jedoch erst zum 01.04.1932 in Kraft, vgl. Verordnung des Reichspräsidenten, RGBl I 1930, S. 555.

2) Vgl. den Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 22.06.1932, S 2141 - 10 - III, RStBl 1932, S. 617-621 und § 161 RAO.

3) Der Freibetrag wurde nur gewährt, wenn der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nicht mehr als 8.000 RM betrug, vgl. § 13 Abs. 3 und § 51 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes vom 16.10.1934, RGBl I 1934, S. 1005 ff. Die Vorschrift war erstmals für das Jahr 1936 anzuwenden. Durch die Beschränkung auf Gewinne bis zu 8.000 DM handelte es sich um keinen reinen Freibetrag, sondern um eine Kombination aus Freibetrag und Freigrenze.

erwähnten Reinertragsverfahren beruhte und in der Grundkonzeption dem heute angewendeten Durchschnittsatzverfahren entsprach.[1] Ab diesem Zeitpunkt wurde - im Gegensatz zur früheren Regelung - zur Gewinnermittlung der nichtbuchführungspflichtigen Landwirte ausschließlich das Reinertragsverfahren angewendet.

Damit die Einkünfte in etwa zutreffend ermittelt werden können, setzt das Verfahren eine zeitnahe Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens voraus. Das ist nicht geschehen. Dennoch konnte das Verfahren nach Ansicht der Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft bis zum Ende des Zweiten Weltkrieges brauchbare Ergebnisse liefern, da die Preise der meisten Agrarprodukte festgeschrieben waren und dadurch die Preiskomponente keinen Einfluß auf die Entwicklung der Einkünfte hatte.[2] Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß die in der Landwirtschaft auftretenden mengenmäßigen Ertragsschwankungen gerade bei Festpreisen zu entsprechenden Schwankungen der Einkünfte führen, da dann eine teilweise Kompensation durch eine entgegengesetzte Preisentwicklung nicht erfolgt. Daher ist es zweifelhaft, ob damals tatsächlich zutreffende Ergebnisse ermittelt worden sind.

II. Die Entwicklung ab 1949

Im Jahre 1949 wurden die Durchschnittsätze an die veränderten Verhältnisse angepaßt. Das Schätzverfahren blieb bestehen. Da sich die Reinerträge aber seit der Einheitsbewertung von 1935 wesentlich erhöht hatten, wurde nicht mehr 1/18, sondern 1/12 des Einheitswertes als jährlicher Reinertrag angesetzt.[3] Der Freibetrag wurde auf 1.000 DM gesenkt, er galt nur noch für

---

1) Vgl. Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 31.12.1936 (VOL), RStBl 1937, S. 33-35 sowie den Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 31.12.1936, S - 2142 - 85 III, 'Einkommensbesteuerung der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte', RStBl 1937, S. 35-40.

2) Vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 15.

3) Vgl. Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 02.06.1949, Amtliches Mitteilungsblatt der Verwaltung für Finanzen 1948/49, S. 154 ff.

Landwirte, deren Gewinn mit Hilfe von Durchschnittsätzen ermittelt wurde.[1)]

1964 beschäftigte sich der Bundesfinanzhof mit der Einkommensbesteuerung der nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte und erklärte die Durchschnittsätze für verfassungswidrig, da nach seiner Auffassung ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes und gegen § 29 EStG vorlag.[2)] Der Bundesfinanzhof hat die Verfassungswidrigkeit mit folgenden Argumenten begründet:[3)]

(1) Da die Einheitswerte 1935 der Höhe nach völlig überholt sind, entspricht der bei der Gewinnermittlung angesetzte Ausgangsbetrag nicht mehr den geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen. Die Durchschnittsätze führen deshalb zu irregulären Ergebnissen. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen weicht so stark von der Systematik des steuerlichen Gewinnbegriffs ab, daß sie zu einer Durchbrechung der Konzeption des Einkommensteuergesetzes führt, anstatt es auszulegen.

(2) Die Einheitswerte 1935 sind aufgrund der unterschiedlichen Ertragsentwicklung nicht nur der Höhe nach, sondern auch im Verhältnis der einzelnen Betriebe untereinander derart überholt, daß sie zur Ermittlung der Einkünfte nicht mehr geeignet sind. Die Durchschnittsätze führen deshalb nicht nur zu einer unterschiedlichen Besteuerung der buchführungspflichtigen und der nichtbuchführungspflichtigen Landwirte, sondern auch zu deutlichen Belastungsunterschieden innerhalb der Gruppe der nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte.

---

1) Vgl. § 13 Abs. 3 EStG 1949. Der Freibetrag wurde nur für Einkommen unter 6.000 DM gewährt.
2) Vgl. BFH-Urteil vom 05.11.1964, IV 11/64 S, BStBl III 1964, S. 602-611.
3) Vgl. BFH-Urteil vom 05.11.1964, S. 605-609 sowie HARTZ, B., Einkommensbesteuerung 1964, S. 1784-1787; FRÖHLICH, K., Einheitsbewertung 1969, S. 715-717; KUTSCHER, G., Gewinnermittlung 1976, S. 8. Dagegen sah CONZE die VOL als geeignetes Verfahren zur Gewinnermittlung an, vgl. CONZE, A.G., Durchschnittssätze 1965, S. 429-431.

(3) Diese Unterschiede können durch die Anpassung der Durchschnittsätze, beispielsweise mittels einer Erhöhung des Ausgangsbetrages, nicht beseitigt werden. Deshalb mußte die Verordnung zum Ende des Wirtschaftsjahres 1964/65 aufgehoben werden.

Zu beachten ist, daß der Bundesfinanzhof Durchschnittsätze für verfassungswidrig erklärt hat, weil die zugrundeliegenden Einheitswerte veraltet waren. Das Verfahren selbst und seine Eignung zur Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft auf der Basis aktueller Einheitswerte wurde prinzipiell anerkannt.

Aufgrund des Urteils wurde die Einkommensbesteuerung der nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte 1965 durch Gesetz neu geregelt.[1] Die Änderungen waren jedoch relativ gering, da das Schätzverfahren nicht grundlegend verändert worden ist. Der Kritik des Bundesfinanzhofs wurde Rechnung getragen, indem die auf den 01.01.1964 festzustellenden Einheitswerte als Ausgangsgröße gewählt und die Lohnansätze erhöht worden sind.[2] Gleichzeitig ist der Freibetrag auf 1.200 DM beziehungsweise 2.400 DM erhöht worden; er galt wieder für alle Land- und Forstwirte.[3]

Da im Jahre 1965 die neuen Einheitswerte noch nicht zur Verfügung standen, wurde in das Gesetz eine Übergangsregelung für die nächsten drei Wirtschaftsjahre eingefügt.[4] In Abhängigkeit vom Anteil der Hackfrüchte an der landwirtschaftlich bewirtschafteten Fläche wurde bei der Gewinnermittlung ein Ausgangsbetrag zwischen 50 und 240 DM pro Hektar angesetzt und durch Lohnzuschläge erhöht. Gewinne aus nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen mußten

---

1) Vgl. Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittsätzen (GDL) vom 15.09.1965, BGBl I 1965, S. 1350 ff.
2) Vgl. §§ 2-8 GDL; als Ausgangswert wurde 1/12 und nicht 1/18 des Einheitswertes gewählt, da berücksichtigt werden sollte, daß Subventionen einkommensteuerlich als Einnahmen anzusetzen sind, vgl. KUTSCHER, G., Gewinnermittlung 1976, S. 9.
3) Vgl. § 13 Ziff. 2 GDL
4) Vgl. § 12 GDL

getrennt erfaßt werden. Da die Einheitswerte 1964 erst ab 1974 zur Verfügung standen, ist die Veranlagung der nichtbuchführenden Land- und Forstwirte bis zum Wirtschaftsjahr 1973/74 mit Hilfe dieser Übergangsregelung durchgeführt worden. Die "Normalregelung" des GDL kam während seiner Geltungsdauer nicht zur Anwendung,[1] sie ist jedoch im Zuge der großen Steuerreform 1974 fast unverändert als § 13a in das Einkommensteuergesetz aufgenommen worden.

Zu diesem Zeitpunkt waren die Einheitswerte 1964 bereits 10 Jahre alt und zumindest teilweise überholt. Die Situation unterschied sich nicht sehr stark von dem Rechtszustand, den der Bundesfinanzhof für verfassungswidrig erklärt hatte. Der einzige Unterschied bestand darin, daß die Durchschnittsätze jetzt im Einkommensteuergesetz und nicht mehr in einer Verordnung geregelt waren. Daher ist es nicht verwunderlich, daß das Niedersächsische Finanzgericht im Jahre 1978 durch einen Vorlagebeschluß das Bundesverfassungsgericht zu einer Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen veranlassen wollte. Das Finanzgericht selbst hielt die Vorschriften des § 13a EStG für mit dem Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes nicht vereinbar, da[2]

(1) die Gewinnermittlung mit Hilfe von Durchschnittsätzen zu einer 'Sollertragsbesteuerung' führt und damit gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstößt,

(2) bei der Einheitsbewertung 1964 die Reinerträge der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe zu niedrig angesetzt worden sind,

(3) die größte Zahl der Landwirte keiner oder nur einer geringen Besteuerung unterliegt und damit gegenüber Nicht-

1) Das GDL war zeitlich begrenzt bis einschließlich 1973, vgl.§ 11 GDL.
2) Vgl. Niedersächsisches Finanzgericht. Vorlagebeschluß an das Bundesverfassungsgericht vom 13.10.1978 - I 290/77, EFG 1979, S. 28-29 und KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 301 f.

landwirten mit vergleichbarem Einkommen wesentlich begünstigt wird und

(4) innerhalb der gesamten Landwirtschaft die nichtbuchführenden gegenüber den buchführenden Landwirten erhebliche Steuervorteile erhalten.

Das Gericht konnte keine Gründe erkennen, die die weitgehenden Steuervergünstigungen für Land- und Forstwirte rechtfertigen könnten. Das Bundesverfassungsgericht fällte in dieser Sache kein Urteil, da durch die Rücknahme der Streitsache der Vorlagebeschluß aufgehoben wurde.[1)]

Durch die Übernahme der Durchschnittsatzbesteuerung in das Einkommensteuergesetz ist bereits vor dem Beschluß des Niedersächsischen Finanzgerichts in der Literatur eine Diskussion über die Mängel dieser Vorschrift und Möglichkeiten zu ihrer Verbesserung ausgelöst worden.[2)] Die Diskussion führte dazu, daß Bundesfinanz- und Bundesernährungsministerium 1977 eine Kommission von acht unabhängigen Wissenschaftlern mit der Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft beauftragten. Aufgrund der Ergebnisse dieses Gutachtens und zur Sicherstellung der Verfassungsmäßigkeit des § 13a EStG hat der Gesetzgeber die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft 1980 erneut geändert.[3)] Dem Vorschlag der Kommission, § 13a EStG ersatzlos zu streichen, ist der Gesetzgeber nicht

---

1) Der BFH hat in einer Äußerung zu diesem Verfahren die Durchschnittsatzgewinnermittlung ebenfalls für verfassungswidrig gehalten, im Revisionsverfahren zum Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit aber abgelehnt, da diese Frage für den Streitfall keine Bedeutung hatte. Vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1983, IV R 217/80, BStBl II 1984, S. 198-201. In einem anderen Verfahren hat das Niedersächsische Finanzgericht keine verfassungsrechtlichen Bedenken mehr erhoben, da die Durchschnittsätze in ihrer damaligen Ausgestaltung nur für 6 Jahre Gültigkeit hatten und durch die Neuregelung eine gleichmäßige Besteuerung angestrebt wurde. Vgl. Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.09.1983, XII 5/82, EFG 1984, S. 238-240.

2) Vgl. beispielsweise TIPKE, K., Chaos 1971, S. 11 f.; KUTSCHER, G., Gewinnermittlung 1976, S. 9-13; anderer Ansicht BARTH, K., Besteuerung 1979, S. 1546-1554.

3) Vgl. Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vom 15.06.1980, BStBl I 1980, S. 480 ff.; FREUND, K.F., Neuregelung 1980, S. 529-534; WÄTZIG, G., Neuregelung 1980, S. 1711-1715.

gefolgt,[1] er hat sich vielmehr auf Korrekturen innerhalb des bestehenden Systems der Einkommensbesteuerung beschränkt. Der Anwendungsbereich des § 13a EStG wurde weiter eingeschränkt. Außerdem wurde durch die Erhöhung des Ausgangsbetrages und der Lohnzuschläge dafür gesorgt, daß ein höherer Anteil der tatsächlich erwirtschafteten Gewinne erfaßt wird.[2] Gleichzeitig ist allerdings der Freibetrag auf 2.000 DM beziehungsweise auf 4.000 DM bei Zusammenveranlagung erhöht worden.[3] Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn nicht nach Durchschnittsätzen ermitteln, können zusätzlich bis zu 2.000 DM von der Steuerschuld abziehen.[4]

Durch die Neuregelung werden zwar die Unterschiede in der Besteuerung der buchführungspflichtigen und der nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte verringert, die Unterschiede innerhalb der Gruppe der nichtbuchführungspflichtigen Landwirte, die durch die unterschiedliche Ertragsentwicklung zustande kommen, werden dagegen überhaupt nicht, die Unterschiede zwischen Landwirten und sonstigen Steuerpflichtigen nur zu einem geringen Teil beseitigt. Bei der Neuregelung handelt es sich damit keineswegs um eine grundlegende Änderung, wie dies in der Literatur behauptet wird.[5]

Der kurze Überblick über die Entwicklung der Einkommensbesteuerung zeigt, daß die wesentlichen Sondervorschriften für die Land- und Forstwirtschaft bereits seit längerer Zeit bestehen, unterschiedliche Wirtschaftsordnungen und wirtschaftliche Verhältnisse überstanden haben und trotz vielfältiger Kritik und offensichtlicher Mängel noch nicht grundlegend geändert worden sind. Ihre konkrete gegenwärtige Ausgestaltung und ihre Auswirkungen werden im folgenden dargestellt.

---

1) Vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 62-65.
2) Vgl. § 13 Abs. 4 und 5 EStG 1981; zur Gegenüberstellung des alten und neuen Rechts KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 449-457. Einen kurzen Überblick über die Neuregelung gibt SCHINDLER, G., Neuregelung 1980, S. 1420-1422.
3) Vgl. § 13 Abs. 3 EStG.
4) Vgl. § 34e EStG.
5) Vgl. beispielsweise FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 171.

B. DIE GEGENWÄRTIGE REGELUNG DER EINKOMMENSBESTEUERUNG

I. Die verschiedenen Methoden der Gewinnermittlung

1. Überblick über die Gewinnermittlungsarten

In land- und forstwirtschaftlichen Betrieben kann der steuerpflichtige Gewinn auf drei unterschiedlichen Wegen ermittelt werden: durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, durch Einnahmeüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und mit Hilfe von Durchschnittsätzen gemäß § 13a EStG. Ein echtes Wahlrecht für alle drei Gewinnermittlungsarten haben allerdings nur die unter den Anwendungsbereich des § 13a EStG fallenden Land- und Forstwirte. Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte müssen den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, während die nichtbuchführungspflichtigen, die die Durchschnittsatzgewinnermittlung nicht anwenden können, die Einnahmeüberschußrechnung anwenden müssen. Da zahlreiche Land- und Forstwirte, die zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmeüberschußrechnung verpflichtet sind, die dafür notwendigen Aufzeichnungen nicht führen, spielt die Gewinnschätzung nach § 162 AO eine nicht unbedeutende Rolle.[1] Obwohl sie vom Gesetzgeber nur als Notlösung bei Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten vorgesehen ist, kann sie aufgrund ihrer praktischen Bedeutung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft als eigenständige vierte Form der Gewinnermittlung betrachtet werden.

Im folgenden wird die Gewinnermittlung der Land- und Forstwirte dargestellt und kritisch analysiert. Betriebsvermögensvergleich und Einnahmeüberschußrechnung erfolgen auch bei Land- und Forstwirten nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen, es sind lediglich bei der Bilanzierung einige durch den Wirtschaftszweig bedingte Besonderheiten zu beachten, die aber nicht zu Abweichungen vom System der Gewinnermittlung führen. Die wesentlichen besonderen Bilanzierungsvorschriften sind die Nichtbilanzierung des Feldinventars und der selbsterstellten Vorräte, die Bewertung der Viehbestände mit Durchschnittsätzen, die Behandlung von Ent-

1) Zum Anwendungsbereich der einzelnen Gewinnermittlungsarten vgl. KUTSCHER, G., Durchschnittsatzgewinnermittlung 1981, S. 73-77 und LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 244 f., Anm. 514a.

schädigungen und zu lange Nutzungsdauern bestimmter Wirtschaftsgüter.[1] Diese Besonderheiten führen im Normalfall nur zu Steuerverschiebungen, aber nicht zu endgültigen Steuerausfällen. Deshalb brauchen die beiden Gewinnermittlungsarten nicht im einzelnen analysiert werden, es genügt ein Überblick über ihren Anwendungsbereich.[2] Dagegen stellt die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen eine auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft beschränkte Sonderregelung dar. Da sie nach allgemeiner Auffassung zu Steuervergünstigungen führt, sind ihr Aufbau, ihre Eignung zur Gewinnermittlung, ihre Berechtigung unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ihre wirtschaftlichen Auswirkungen ausführlich zu behandeln. Auch bei der Gewinnschätzung werden im land- und forstwirtschaftlichen Sektor teilweise besondere Schätzmethoden angewendet, die deshalb kurz dargestellt werden.

2. Anwendungsbereich der einzelnen Gewinnermittlungsarten

a) Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, wenn der Land- und Forstwirt aufgrund handelsrechtlicher oder sonstiger gesetzlicher Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet ist, da diese Aufzeichnungen nach § 140 AO auch für die Besteuerung zugrunde zu legen sind. Da die Eintragung ins Handelsregister freiwillig ist und Personengesellschaften im land- und forstwirtschaftlichen Sektor nur wenig verbreitet sind,[3] hat die abgeleitete Buchführungspflicht nur eine geringe

---

1) Vgl. dazu KÖHNE, M., Bilanzierungsregeln 1978, S. 153-162; MÄRKLE, R., Entschädigungen 1979, S. 49-54 und S. 81-88; KÖHNE, M., Entschädigungen 1981, S. 17-23.

2) Zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und zur Bilanzierung bei Land- und Forstwirten vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil B, Anm. 138-893; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 246-272, Anm. 515-572 und S. 338-394, Anm. 730-816.

3) Die Eintragung ins Handelsregister oder die Gründung einer Personengesellschaft wird oft gerade wegen der auch steuerlich wirksamen Buchführungspflicht unterlassen.

praktische Bedeutung. Besteht ausnahmsweise handelsrechtliche Buchführungspflicht, so erfolgt die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG kommt nicht in Betracht, da diese Vorschrift nur für Gewerbetreibende gilt.[1)]

Verschiedene land- und forstwirtschaftliche Betriebe führen als Testbetriebe für die Agrarberichterstattung oder für andere statistische Erhebungen im Agrarsektor freiwillig Bücher oder sind zu einer betriebswirtschaftlichen Buchführung verpflichtet, wenn der Betrieb nach dem einzelbetrieblichen Förderungsprogramm unterstützt wird.[2)] Derartige Buchführungen sind nach allgemeiner Auffassung für die Besteuerung nicht maßgebend, da sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften, sondern freiwillig oder aufgrund freiwilliger vertraglicher Vereinbarungen erfolgen.[3)] Das hat zur Folge, daß Land- und Forstwirte, die eine derartige Buchführung erstellen, ihren steuerlichen Gewinn weiterhin nach einer anderen Gewinnermittlungsart bestimmen können, sofern nicht gleichzeitig originäre steuerliche Buchführungspflicht nach § 141 AO besteht oder die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich beantragt wird.

Daneben ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, wenn aufgrund des § 141 AO originäre steuerliche Buchführungspflicht besteht. Nach § 141 Abs. 1 AO sind Land- und Forstwirte zur Buchführung verpflichtet, wenn bei einem Betrieb

(1) der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft 36.000 DM pro Jahr übersteigt oder

(2) der Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten Flächen 40.000 DM übersteigt oder

(3) der Umsatz größer als 360.000 DM pro Jahr ist.

---

1) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Besteuerung 1983, S. 193, Anm. 414.

2) Im Rahmen des einzelbetrieblichen Förderungsprogramms wird die Umstrukturierung und Betriebserweiterung entwicklungsfähiger Betriebe durch verbilligte Kredite und ähnliche Maßnahmen gefördert. Die Betriebe sind zur Buchhaltung verpflichtet, damit der Erfolg der Förderung überprüft werden kann.

3) Vgl. FELSMANN, W., Buchführungspflicht 1977, S. 57-62; LEINGÄRTNER, W., Buchführungspflicht 1977, S. 373; PAULICK, H., Buchführung 1978, S. 329 f.; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil B, Anm. 10; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 197, Anm. 421.

Bei der Ermittlung der Größenmerkmale ist zu beachten, daß für das Entstehen der Buchführungspflicht nicht der im Einheitswertbescheid ausgewiesene Wirtschaftswert der im Eigentum des Betriebsinhabers stehenden Flächen, sondern der Wirtschaftswert der tatsächlich bewirtschafteten Flächen entscheidend ist.[1] Vom Wirtschaftswert des Einheitswertbescheides ist deshalb der durchschnittliche Vergleichswert der verpachteten oder aufgrund einer sonstigen Nutzungsüberlassung nicht selbst bewirtschafteten Flächen abzuziehen.[2] Entsprechend ist der Wirtschaftswert um den Vergleichswert der zugepachteten oder aufgrund sonstiger Nutzungsrechte bewirtschafteten Flächen zu erhöhen. Ist für diese Flächen ein selbständiger Vergleichswert festgesetzt, so ist dieser anzusetzen. In den anderen Fällen werden die Flächen mit dem durchschnittlichen Hektarwert des bewirtschaftenden Betriebes bewertet.[3] Um das Überschreiten der Grenzwerte feststellen zu können, verlangt die Finanzverwaltung von allen Land- und Forstwirten in der Einkommensteuererklärung eine detaillierte Flächenübersicht und die besondere Kenntlichmachung von Flächenänderungen.

Bei der Gewinngrenze ist zu berücksichtigen, daß der steuerpflichtige Gewinn eines Jahres um Sonderabschreibungen, erhöhte Abschreibungen, den Freibetrag für Land- und Forstwirte u.ä. Vorgänge zu erhöhen ist, während auf einmaligen und außergewöhnlichen Vorgängen beruhende Gewinne, beispielsweise Veräußerungsgewinne bei Grund und Boden, abzuziehen sind.[4] Generell gilt, daß es für die Finanzverwaltung nicht einfach ist, das Überschreiten der Buchführungsgrenzen festzustellen. Sofern

---

1) Diese Regelung gilt seit der Neuordnung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte im Jahr 1980. Das anders lautende BFH-Urteil vom 6.12.1979, IV R 32/79, BStBl II 1980, S. 423-427, ist deshalb hinfällig; vgl. dazu auch PAPE, M., Buchführungspflicht 1982, S. 156-159.

2) Nicht zu berücksichtigen sind auch die im Eigentum des Betriebsinhabers stehenden, aber tatsächlich nicht bewirtschafteten Flächen.

3) Vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 1-5 EStG.

4) Vgl. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, S. 19 f. zu § 7a EStG; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 204, Anm. 434.

Land- und Forstwirte die Pauschalierung der Umsatzsteuer in Anspruch nehmen, sind die Umsätze nicht bekannt und können deshalb keine Buchführungspflicht auslösen. Beim Wirtschaftswert sind die genannten Flächenänderungen zu berücksichtigen. Das bedeutet, daß die Finanzverwaltung zusätzliche Feststellungen treffen muß. Die nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte ermitteln den Gewinn zum größten Teil nach Durchschnittsätzen. Da bei dieser Art der Gewinnermittlung im Normalfall nicht der gesamte tatsächlich erwirtschaftete Gewinn erfaßt wird, tritt die Buchführungspflicht oft nicht ein, obwohl die Gewinngrenze tatsächlich überschritten wird. Daher gibt es in der Praxis eine Reihe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die eine der Buchführungsgrenzen überschreiten, die aber aufgrund der bestehenden Schwierigkeiten, die relevanten steuerlichen Größen zu erfassen, nicht buchführungspflichtig werden. Da es - zumindest teilweise - vom Zufall abhängt, ob ein Betrieb buchführungspflichtig wird oder nicht, resultiert aus diesen Vorschriften ein Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Überschreitet ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb einen der in § 141 Abs. 1 AO festgelegten Grenzwerte, so wird er nicht automatisch buchführungspflichtig, sondern erst, wenn das Finanzamt den Beginn der Buchführungspflicht explizit mitgeteilt hat.[1] Die Mitteilung kann auf einem Steuerbescheid oder durch einen gesonderten Feststellungsbescheid erfolgen. Ist in einem Einkommensteuerbescheid ein Gewinn von mehr als 36.000 DM oder in einem Umsatzsteuerbescheid ein Jahresumsatz von mehr als 360.000 DM ausgewiesen, ohne daß ein zusätzlicher Hinweis auf die in Zukunft eintretende Buchführungspflicht erfolgt, so sind die im Gesetz genannten Grenzwerte zwar überschritten, Buchführungspflicht tritt dennoch nicht ein, da neben dem Überschreiten der Grenzwerte die Mitteilung der Finanzverwaltung notwendige Voraussetzung für das Entstehen der Buchführungspflicht ist.[2] Da die Feststellungen der Finanzverwaltung auf

---

1) Vgl. § 141 Abs. 2 AO.
2) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil B, Anm. 817; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 198-206, Anm. 424-437.

den Verhältnissen abgelaufener Wirtschaftsjahre beruhen, die tatsächlichen Verhältnisse sich in der Zwischenzeit aber bereits wieder geändert haben können, werden gegen die Feststellungsbescheide häufig Rechtsmittel eingelegt.[1)]

Die Buchführungspflicht ist betriebsbezogen. Bewirtschaftet ein Land- und Forstwirt mehrere Betriebe, so ist die Gewinnermittlung für jeden Betrieb gesondert durchzuführen. Buchführungspflicht des einen Betriebes führt nicht automatisch zur Buchführungspflicht der anderen. Damit ist theoretisch eine Umgehung der Buchführungspflicht durch Betriebsaufspaltung möglich. In der Praxis hat die Betriebsteilung aber keine große Bedeutung, da sie einen großen organisatorischen Aufwand verursacht und bestimmte nichtsteuerliche Förderungsmaßnahmen nur entwicklungsfähigen Betrieben, die eine bestimmte Größe haben, gewährt werden.

Der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist ferner durch Betriebsvermögensvergleich festzustellen, wenn ein unter den Anwendungsbereich des § 13a EStG fallender Land- und Forstwirt die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich beantragt[2)] oder ein zur Einnahmeüberschußrechnung verpflichteter Land- und Forstwirt freiwillig Bücher führt.[3)] Die praktisch bedeutsamste Buchführungsvorschrift ergibt sich jedoch aus § 141 AO, da die Wahlrechte in der Praxis kaum ausgeübt werden. Nach der Änderung der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung im Jahr 1980 sind etwa 140.000 land- und forstwirtschaftliche Betriebe buchführungspflichtig.[4)] Von diesen Betrieben führt aber nur ein Teil die notwendigen Aufzeichnungen. Nach dem Agrarbericht 1984 haben im Jahr 1981 rund 101.000 Betriebe tatsächlich Bücher geführt, davon allerdings nur 69.000 aufgrund steuerlicher Vorschriften.[5)] Ob und in welchem Umfang die an-

---

1) Zu den einzelnen Möglichkeiten und den formellen Voraussetzungen vgl. insbesondere PAPE, M., Buchführungspflicht 1982, S. 156-159 und LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 206-219, Anm. 438-454 mit verschiedenen Beispielen.

2) Vgl. § 13a Abs. 2 Nr. 1 EStG; HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 23-30 zu § 13a EStG; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 229, Anm. 475 f. und S. 231, Anm. 483 f.

3) Vgl. § 4 Abs. 3 EStG.

4) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 8/3239, S. 8.

5) Vgl. Agrarbericht 1984, Materialband, S. 24. Die Gesamtzahl der Betriebe beträgt rund 790.000. Von den insgesamt 101.000 buchführenden Betrieben haben 77.000 eine Betriebsgröße von 30 Hektar und mehr.

deren Betriebe freiwillig die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich beantragt haben, ist nicht feststellbar.

b) Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung

Der Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen und die Buchführungspflichten für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gehen nicht nahtlos ineinander über. Das hat zur Folge, daß es Betriebe gibt, die nicht mehr unter den Anwendungsbereich des § 13a EStG fallen, aber auch nicht buchführungspflichtig sind. Bei diesen Betrieben ist der Gewinn durch Einnahmeüberschußrechnung zu ermitteln. Die Einnahmeüberschußrechnung kommt zur Anwendung, wenn

(1) keine Buchführungspflicht besteht und

(2) der Ausgangswert nach § 13a Abs. 1 Nr. 2 EStG - das ist im wesentlichen der Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen - größer als 32.000 DM ist oder

(3) die Tierhaltung insgesamt mehr als 30 Vieheinheiten und mehr als drei Vieheinheiten pro Hektar beträgt.[1)]

Außerdem ist die Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung möglich, wenn ein unter den Anwendungsbereich des § 13a EStG fallender Land- und Forstwirt dies beantragt. Sind die Voraussetzungen zur Anwendung der Einnahmeüberschußrechnung gegeben, führt der Land- und Forstwirt aber freiwillig Bücher, so ist der Gewinn durch Vermögensvergleich zu ermitteln, da bei freiwilliger Buchhaltung der Bestandsvergleich der Überschußrechnung vorgeht.[2)] LEINGÄRTNER/ZAISCH sind der Auffassung, daß die Einnahmeüberschußrechnung nicht angewendet werden darf, wenn eine Auflagenbuchführung

---

1) Vgl. § 13a Abs. 1 Nr. 3 EStG, bei einem Schweine- und Geflügelanteil von mehr als 75 % erhöhen sich die Tierhaltungsgrenzen.
2) § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG.

geführt wird.[1] Diese Auffassung, die durch den Gesetzeswortlaut gedeckt ist, ist wirtschaftlich betrachtet nicht einleuchtend. Wenn die Auflagenbuchführung die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen, die zu erheblichen Steuervergünstigungen führen kann, nicht außer Kraft setzt, so ist nicht einzusehen, warum sie die Überschußrechnung ersetzen sollte. Die Finanzverwaltung verfährt in dieser Frage pragmatisch und läßt auch bei Bestehen einer Auflagen- oder Testbuchhaltung die Gewinnermittlung durch Überschußrechnung zu.[2]

Neben dieser auf den gesamten Betrieb bezogenen Einnahmeüberschußrechnung ist eine auf bestimmte Nutzungen beschränkte Einnahmeüberschußrechnung möglich. Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 EStG ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen bei den nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen nur anzuwenden, wenn deren Ausgangswert 2.000 DM nicht überschreitet. Für die forstwirtschaftliche Nutzung darf der Gewinn unter keinen Umständen durch Durchschnittsätze ermittelt werden. Sind in einem unter § 13a EStG fallenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb neben der landwirtschaftlichen Nutzung eine forstwirtschaftliche Nutzung oder sonstige Nutzungen mit einem Ausgangswert von mehr als 2.000 DM vorhanden, so können im Betrieb zwei Gewinnermittlungsarten angewendet werden: für die landwirtschaftliche Nutzung Durchschnittsätze, für die übrigen Nutzungen die Einnahmeüberschußrechnung. Nach der Zahl der betroffenen Betriebe kommt der Einnahmeüberschußrechnung eine fast ebenso große Bedeutung zu wie der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich. Seit der Änderung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte sind etwa 75.000 bis 100.000 Betriebe zur Einnahmeüberschußrechnung verpflichtet.[3]

---

1) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 231, Anm. 483.
2) Vgl. Abschnitt 17 Abs. 1 EStR.
3) Vgl. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 18 Vor § 13 EStG; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 284, Anm. 602. In der Begründung zum Gesetzentwurf, Bundestags-Drucksache 8/3229, S. 8 werden 130.000 Betriebe genannt, diese Zahl ist aber mit Sicherheit zu hoch, da im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens der Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ausgedehnt wurde.

c) Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen

Um die Begünstigungswirkung des § 13a EStG in Grenzen zu halten, wird versucht, seinen Anwendungsbereich auf kleine und mittlere Betriebe zu beschränken. Grundsätzlich ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen auf die landwirtschaftliche Nutzung beschränkt. Sonstige Nutzungen oder Nutzungsteile dürfen nur dann in die Gewinnermittlung mit Hilfe von Durchschnittsätzen einbezogen werden, wenn ihr Ausgangswert, d.h. der Vergleichswert der vom Betriebsinhaber selbst bewirtschafteten Flächen, insgesamt 2.000 DM nicht übersteigt.[1] Die Gewinnermittlung mit Hilfe von Durchschnittsätzen kann also nur angewendet werden, wenn ausschließlich landwirtschaftliche Nutzung und/oder eine sonstige Nutzung in geringem Umfang vorliegt. Sind in einem Betrieb neben der landwirtschaftlichen Nutzung sonstige Nutzungen mit einem Ausgangswert von mehr als 2.000 DM vorhanden, so kann, wenn die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, für die landwirtschaftliche Nutzung der Gewinn mit Hilfe der Durchschnittsätze ermittelt werden, während die Gewinne der übrigen Nutzungsarten durch Einnahmeüberschußrechnung festzustellen sind. Es ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht nur theoretisch denkbar, sondern in der Praxis häufig der Fall, daß in einem Betrieb zwei Gewinnermittlungsarten zur Anwendung kommen.

Im einzelnen setzt die Anwendung des § 13a EStG folgende Bedingungen voraus:[2]

(1) es darf keine Buchführungspflicht bestehen,

(2) der Ausgangswert muß größer als 0 und kleiner als 32.000 DM sein,

---

1) Vgl. § 13a Abs. 8 EStG. Der Ausgangswert von 2.000 DM entspricht beispielsweise bei geringster Ertragsfähigkeit der weinbaulichen Nutzung einer Fläche von 40-70 ar. Bei höherer Ertragsfähigkeit vermindern sich die berücksichtigungsfähigen Flächen entsprechend.
2) Vgl. § 13a Abs. 1 EStG.

(3) die Tierbestände dürfen 30 Vieheinheiten oder 3 Vieheinheiten pro Hektar nicht übersteigen; bei einem Schweine- und Geflügelanteil von mehr als 75 % am gesamten Tierbestand erhöhen sich die Grenzwerte für die ersten 15 Hektar auf 4 Vieheinheiten pro Hektar. Von den beiden Grenzwerten ist der jeweils für den Steuerpflichtigen günstigere entscheidend.

Auch nach der Neufassung des § 13a EStG kann der größte Teil der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen anwenden. Insgesamt fallen 570.000 - 600.000 Betriebe[1] unter diese Regelung. Darin sind die fast rund 300.000 Nebenerwerbsbetriebe enthalten, sofern sie keine Sondernutzungen betreiben.

d) Die Gewinnschätzung

Erfüllt ein Steuerpflichtiger die durch Gesetz vorgeschriebenen Aufzeichnungspflichten nicht, so ist die Finanzverwaltung einerseits zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt und kann andererseits die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten durch Zwangsmittel erzwingen.[2] In der Vergangenheit haben zahlreiche buchführungspflichtige Land- und Forstwirte tatsächlich keine Bücher geführt. Die Mißachtung gesetzlicher Vorschriften wurde durch die Finanzverwaltung unterstützt, indem sie kaum Zwangsmittel eingesetzt und spezielle Schätzverfahren angewendet hat, die teilweise zu einer deutlichen Unterschätzung der tatsächlich erzielten Gewinne geführt haben.[3] So wurde die Gewinnschätzung teilweise in Anlehnung an die Durchschnittsatzgewinnermittlung durchgeführt, so daß Land- und Forstwirte, die ihre Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt haben, durch die Hintertür

---

1) Vgl. die in Fußnote 3, S. 331 genannte Literatur.
2) Vgl. §§ 328 ff. AO.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 195, Anm. 417; zu den Problemen, die sich bei einer nachträglichen Änderung der Schätzmethode ergeben, beispielsweise bei einer Betriebsprüfung, vgl. DIEKMANN, W., SACHENBACHER, G., Strafbarkeit 1978, S. 1208-1212.

in den Genuß der Steuervergünstigungen für nichtbuchführungspflichtige Betriebe gekommen sind. Aus der Sicht des einzelnen Land- und Forstwirts war es durchaus zweckmäßig, die Buchführungspflichten zu mißachten, da er nicht nur die Aufwendungen für die Buchhaltung, sondern auch noch Steuern sparen konnte und keine sonstigen Nachteile befürchten mußte.

Die großzügige Haltung der Finanzverwaltung hat sich in der Zwischenzeit geändert. Sie versucht zunehmend, durch Festsetzung von Bußgeldern die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten durchzusetzen und wendet Schätzverfahren an, die zu einer im Durchschnitt realistischen Gewinnerfassung führen.

Im einzelnen können folgende Schätzverfahren angewendet werden:[1)]

(1) Die Richtsatzschätzung. Sie ist die im Bereich der Landwirtschaft am weitesten verbreitete Methode.

(2) Die Schätzung mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen. Diese Methode wird in Baden-Württemberg angewendet.

(3) Schätzung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs (Vermögenszuwachsrechnung) oder durch Geldverkehrsrechnung. Diese beiden Methoden sind aufwendig und werden daher nur bei Betriebsprüfungen angewendet.

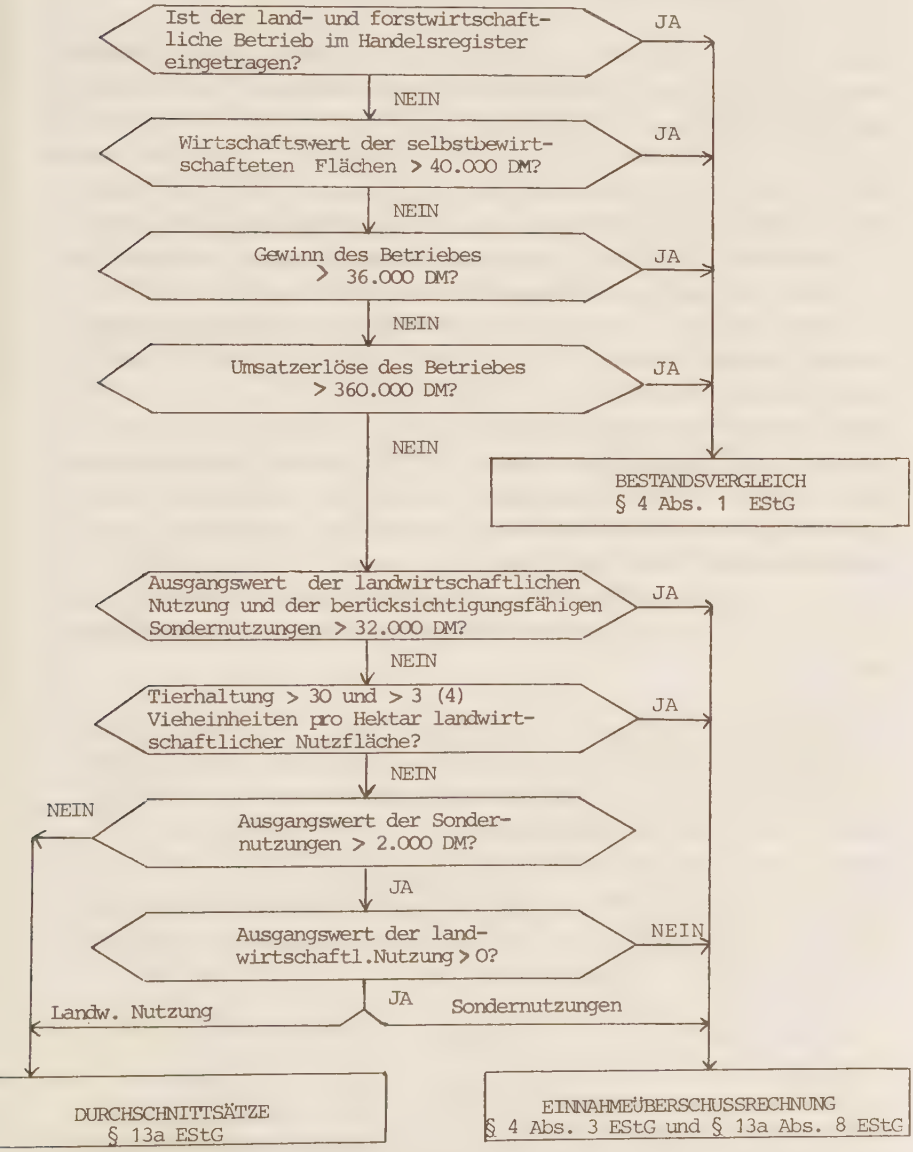
(4) Schätzung mit Hilfe von Gewinnquoten, d.h. dem Verhältnis von Gewinn zu Umsatz. Diese Methode, die von der Finanzverwaltung vor allem für Verprobungen eingesetzt wird, ist bei Land- und Forstwirten nicht möglich, da in den meisten Betrieben die Umsätze nicht bekannt sind.

(5) Gewinnschätzung in Anlehnung an die Durchschnittsatzgewinnermittlung. Diese Methode wird zur Zeit nicht mehr angewendet.

---

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 200; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 349-374.

Die folgende Übersicht zeigt zusammenfassend die Abgrenzung und den Anwendungsbereich der Gewinnermittlungsmethoden.



ersicht 14: Prüfschema zur Feststellung der gesetzlich vorgeschriebenen Gewinnermittlungsart

II. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen im einzelnen

1. Zweck und Bedeutung der Durchschnittsätze

Das Durchschnittsatz-Verfahren knüpft an die bei der Einheitsbewertung festgestellten Größen an und versucht, den Gewinn aus dem Ertragswert der landwirtschaftlichen Nutzung unter Berücksichtigung verschiedener Zu- und Abschläge zu ermitteln. Aus rechtlicher Sicht handelt es sich um ein eigenständiges Gewinnermittlungsverfahren, das an die Stelle des Vermögensvergleichs tritt. Obwohl die Ermittlung der Durchschnittsätze im Gesetz relativ detailliert geregelt ist, ist es aus betriebswirtschaftlicher Sicht nur ein grobes Schätzverfahren, das im Durchschnitt zu schlechteren Ergebnissen führt als eine Gewinnschätzung nach § 162 AO. Dies liegt einmal an der Starrheit der Durchschnittsätze, die die Berücksichtigung von Abweichungen im Einzelfall nicht zuläßt, und zum anderen daran, daß bei der Einheitsbewertung von objektiven Größen ausgegangen wird und subjektive Einflußfaktoren weitgehend ausgegrenzt werden. Durch das Verfahren wird nicht der tatsächlich erzielte Gewinn, sondern ein aus den objektivierten Werten der Vermögensbewertung abgeleiteter Sollertrag des Betriebes bestimmt.

Die Höhe der Durchschnittsätze ist zudem so festgelegt, daß im Durchschnitt nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gewinn, sondern nur ein Bruchteil davon erfaßt wird. Vor der Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte betrug der erfaßte Gewinnanteil je nach Betriebsform und Betriebsgröße nur noch 8 % bis 28 % der tatsächlich erzielten Gewinne.[1)] Bei der Neufassung des § 13a EStG wurde eine

---

1) Vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 46-55; KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 299 f.

Gewinnerfassungsquote von 50-70 % angestrebt.[1] Ob diese Quote langfristig tatsächlich erreicht wird, läßt sich noch nicht endgültig abschätzen, da die Gewinne pro Jahr in Abhängigkeit von der wirtschaftlichen Entwicklung nicht unbeträchtlich schwanken. KASTEN hat in einer Analyse auf der Grundlage der Gewinne der Wirtschaftsjahre 1978/79 - 1981/82 die durchschnittlichen Gewinnerfassungsquoten berechnet, die in Abhängigkeit von der Betriebsform zwischen 56 % und 112 % betragen.[2]

Die Gewinnermittlung mit Hilfe von Durchschnittsätzen wird vor allem mit veranlagungstechnischen Vorteilen begründet. Einerseits sollen die kleinen und mittleren land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nicht mit den bei Buchführung oder Einnahmeüberschußrechnung notwendigen Aufzeichnungen und den dadurch verursachten Kosten belastet werden. Zum anderen soll durch die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen aber auch die Finanzverwaltung entlastet werden,[3] die anhand der Durchschnittsätze sehr einfach feststellen kann, ob die Veranlagung eines Land- und Forstwirtes überhaupt zweckmäßig ist, d.h. zu einer Steuerschuld führt, und falls eine Veranlagung notwendig ist, diese schnell durchführen und auf Betriebsprüfungen verzichten kann.

---

1) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 8/3239, S. 8. Zu diesem Zeitpunkt war eine Begrenzung des § 13a EStG auf Betriebe mit einem Ausgangswert von maximal 25.000 DM vorgesehen, tatsächlich können die Durchschnittsätze aber von Betrieben mit einem Ausgangswert bis zu 32.000 DM in Anspruch genommen werden. Gerade bei diesen Betrieben soll die Gewinnerfassungsquote nach der Intention des Gesetzgebers hoch sein, damit der absolute steuerliche Vorteil begrenzt wird. In der Literatur werden teilweise leicht abweichende Größen genannt. So gehen LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 286, Anm. 604 von einer Quote von 50-80 % aus, ebenso HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 3 zu § 13a EStG, die im oberen Anwendungsbereich eine Erfassungsquote von 75-80 % für möglich halten.

2) Vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 96. Die Bundesregierung hat für die Wirtschaftsjahre 1980/81 und 1981/82 eine Gewinnerfassungsquote von 60-80 % bei Vollerwerbsbetrieben genannt, vgl. Finanznachrichten 12/1984, S. 4 f.

3) Vgl. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 3 f. zu § 13a EStG; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 285, Anm. 604.

Soll der angestrebte Vereinfachungseffekt erreicht werden, so darf die Erfassungsquote im Durchschnitt keinesfalls nahe bei 100 % der tatsächlich erzielten Gewinne liegen, unabhängig davon, wie die Durchschnittsätze im einzelnen ausgestaltet sind. Denn da die Betriebseinkommen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe vor allem aufgrund des Witterungseinflusses starken Schwankungen unterliegen und die tatsächlich erwirtschafteten Einkommen auch bei gleichartigen Betrieben beträchtliche Unterschiede aufweisen können, würde eine Gewinnerfassungsquote von im Durchschnitt 100 % dazu führen, daß bei Betrieben mit unterdurchschnittlicher Ertragslage ständig, bei anderen Betrieben zeitweilig steuerlich höhere als die tatsächlich erzielten Gewinne angesetzt würden. Die Folge wäre, daß diese Betriebe zur Buchführung oder Einnahmeüberschußrechnung übergehen müßten, wodurch der Vereinfachungseffekt teilweise aufgehoben würde. Bei einer hohen durchschnittlichen Gewinnerfassungsquote wären gerade unterdurchschnittlich wirtschaftende Betriebe zur Buchführung gezwungen und mit den entsprechenden Kosten belastet, während bei Betrieben mit überdurchschnittlichen Gewinnen nicht nur diese Kosten entfallen, sondern auch noch eine steuerliche Begünstigung eintreten würde.[1] Bei einer geringeren durchschnittlichen Gewinnerfassungsquote wird zwar erreicht, daß die durchschnittlich oder leicht unterdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe nicht benachteiligt werden, d.h. daß die mit Hilfe der Durchschnittsätze ermittelten Gewinne nicht über den tatsächlich erzielten Gewinnen liegen, es wird aber nicht verhindert, daß auch in diesem Fall die überdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe am meisten begünstigt werden, da bei ihnen die Gewinnerfassungsquote am geringsten ist. Durch den progressiven Einkommensteuertarif wird die Begünstigung dieser Betriebe noch verstärkt. Es ist offensichtlich, daß ein solches Gewinnermittlungsverfahren gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößt. Ob die veranlagungstechnischen Vorteile ein solches Verfahren rechtfertigen können, wird unten geprüft.[2]

---

1) Vgl. auch LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 285 f., Anm. 604.
2) Vgl. S. 378-380.

2. Darstellung des Durchschnittsatzverfahrens

a) Überblick über den Aufbau der Durchschnittsätze

Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen setzt sich der Gewinn aus zwei Komponenten zusammen: der durchschnittlichen Verzinsung des im Betrieb eingesetzten Eigenkapitals und den durchschnittlichen Arbeitslöhnen der im Betrieb mitarbeitenden und nicht entlohnten Familienarbeitskräfte. Die Verzinsung des Eigenkapitals entspricht dem Reinertrag des Betriebes, der bei der Einheitsbewertung angesetzt wird. Da die Einheitswerte veraltet sind, wird bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen nicht mehr 1/18, sondern 1/6 oder 1/5 des Einheitswertes als Eigenkapitalverzinsung angesetzt. Die Arbeitslöhne werden durch im Gesetz festgelegte Pauschalbeträge, die von der Größe und der Ertragsfähigkeit des Betriebes abhängig sind, erfaßt. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen knüpft an die Einheitsbewertung an. Da diese verfahrensbedingt von wirklichkeitsfremden Voraussetzungen ausgeht, indem unterstellt wird, daß alle Produktionsfaktoren im Eigentum des Betriebsinhabers stehen und der Betrieb vollständig mit Eigenkapital finanziert ist, sind aufgrund der abweichenden tatsächlichen Verhältnisse einige Korrekturen notwendig. Diese Korrekturen betreffen einmal abweichende Finanzierungsverhältnisse und Flächenänderungen, die sich im Einheitswert (noch) nicht niedergeschlagen haben, sie beziehen sich zum anderen auf besondere Vorgänge, die bei der Feststellung der Einheitswerte nicht berücksichtigt werden können.

Bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG werden im Prinzip also zwei Durchschnittsätze verwendet: der Durchschnittsatz für die Eigenkapitalverzinsung, der direkt aus dem Einheitswert abgeleitet wird, und der Durchschnittsatz für den Unternehmerlohn, der in § 13a EStG festgelegt ist, durch die Staffelung in Abhängigkeit vom Ausgangswert indirekt aber ebenfalls vom Ertragswert der landwirtschaftlich genutzten Flächen abhängig ist. Die Durchschnittsätze werden durch einige tatsächliche Größen korrigiert. Die folgende Über-

sicht zeigt schematisch die Vorgehensweise und die Gewinnbestandteile bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen.

EIGENKAPITALVERZINSUNG

= jährlicher Reinertrag des Betriebes
1/6 des Ausgangswertes, wenn er ≤ 25.000 DM
1/5 des Ausgangswertes, wenn er > 25.000 DM

+

UNTERNEHMERLÖHNE

für nicht entlohnte Familienarbeitskräfte, Höhe ist vom tatsächlichen Arbeitseinsatz und der Höhe des Ausgangsbetrages abhängig

+

BETRIEBSLEITERZUSCHLAG

5 % des Ausgangswertes

+ / ./.

KORREKTUREN DER EIGENKAPITALVERZINSUNG

aufgrund von der Einheitsbewertung abweichenden Flächenbeständen und Finanzierungsverhältnissen

+ Pachteinnahmen
./. Pachtausgaben
./. Fremdkapitalzinsen

+

NUTZUNGSWERT DER WOHNUNG

1/18 des Wohnungswertes

+

GEWINNZUSCHLÄGE

+ gesondert ermittelte Gewinne der Sondernutzungen
+ Gewinne aus besonderen Betriebsvorgängen, die bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt werden konnten
./. Freibetrag von maximal 3.000 DM

./.

GEWINNMINDERNDE STEUERVERGÜNSTIGUNGEN

§ 78 EStDV, § 7b EStG i.V.m. § 52 EStDV

=

GEWINN DES BETRIEBES

Übersicht 15: Schematische Darstellung der Gewinnermittlung und Gewinnzusammensetzung nach § 13a EStG

b) Die Ermittlung des Grundbetrages

aa) Der Einfluß des Flächenbestandes auf den Grundbetrag

Sowohl für die Frage, ob § 13a EStG zur Anwendung kommt, als auch für die Höhe des sich bei Anwendung der Vorschrift ergebenden Gewinns ist der Ausgangswert von entscheidender Bedeutung. Der Ausgangswert umfaßt den Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung einschließlich der Zu- und Abschläge nach § 41 BewG, jedoch ohne die Sonderkulturen Hopfen und Spargel. Bei der Ermittlung des Ausgangswertes ist von dem im Einheitswertbescheid ausgewiesenen Vergleichswert auszugehen. Da sich die Flächenverhältnisse der einzelnen Betriebe häufig ändern können und die Änderungen überhaupt nicht oder erst nach einiger Zeit zu einer Anpassung der Einheitswerte führen, sind am Vergleichswert verschiedene Korrekturen vorzunehmen. Der Ausgangswert nach § 13a EStG kann nach folgendem Schema ermittelt werden:[1)]

Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung laut Einheitswertbescheid	
./. Vergleichswerte der Sonderkulturen Hopfen und Spargel	
./. Vergleichswert verpachteter oder aus sonstigen Gründen nichtbewirtschafteter Eigentumsflächen	
+ Vergleichswert zugepachteter oder aufgrund sonstiger Rechte bewirtschafteter Flächen	
+ Vergleichswert erworbener Flächen, die noch nicht im Einheitswertbescheid berücksichtigt sind	
./. Vergleichswert veräußerter Flächen, die noch im Einheitswertbescheid berücksichtigt sind	
+ Vergleichswert der nach § 69 BewG dem Grundvermögen zugerechneten Flächen	
= Ausgangswert der landwirtschaftlichen Nutzung	
+ Vergleichswert der Sondernutzungen laut Einheitswertbescheid	sofern Saldo ≤ 2.000
+ Vergleichswert zugepachteter Sondernutzungen	
./. Vergleichswert verpachteter Sondernutzungen	
+ Vergleichswert erworbener Flächen von Sondernutzungen, die noch nicht im Einheitswertbescheid berücksichtigt sind	
./. Vergleichswert veräußerter Flächen von Sondernutzungen, die noch im Einheitswertbescheid berücksichtigt sind	
= Ausgangswert nach § 13a Abs. 4 EStG	

Übersicht 16: Schematische Darstellung der Ermittlung des Ausgangswertes

1) Nach HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 54 zu § 13a EStG; vgl. auch FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C Anm. 161; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 289, Anm. 611.

Für die Berechnungen maßgebend sind die Verhältnisse zu Beginn des Wirtschaftsjahres.[1] Flächenänderungen, die innerhalb eines Wirtschaftsjahres eintreten, sind erst im nächsten Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen. Ausgangspunkt der Berechnung ist der auf den letzten Fortschreibungszeitpunkt vor Beginn des Wirtschaftsjahres festgestellte Einheitswert. Durch das abweichende Wirtschaftsjahr sind jedoch Veränderungen des Flächenbestandes, die vor Beginn des Wirtschaftsjahres eingetreten sind, aber erst während des Wirtschaftsjahres zu einer Nachfeststellung oder Fortschreibung des Einheitswertes führen, ebenso zu berücksichtigen, wie Flächenänderungen, die überhaupt nicht zu einer Änderung des Einheitswertes führen.[2] Ein Beispiel soll das Verfahren verdeutlichen. Ein Land- und Forstwirt mit Gewinnermittlung nach § 13a EStG erwirbt im Mai 1985 ein Grundstück mit einem Vergleichswert von 6.000 DM. Die Fortschreibung des Einheitswertes kann erst zum 1.1.1986 erfolgen. Für die Gewinnermittlung ist der Ausgangswert aber schon für das Wirtschaftsjahr 1985/86[3] um die 6.000 DM zu erhöhen. Beträgt der Vergleichswert des erworbenen Grundstücks nur 4.000 DM, so kommt eine Fortschreibung des Einheitswertes nicht in Betracht, da die dazu notwendigen Mindestwerte[4] nicht erreicht werden. Auch in diesem Fall ist der Ausgangswert für die Gewinnermittlung nach § 13a EStG um die 4.000 DM zu erhöhen.

Die Berücksichtigung von Flächenänderungen ist notwendig und sachgerecht, da die Ertragsfähigkeit des Betriebes nicht von der Größe der Eigentumsflächen, sondern vom Umfang der tatsächlich bewirtschafteten Flächen abhängt. Problematisch ist jedoch, daß der Grundsatz, alle vom Betriebsinhaber tatsächlich bewirtschafteten Flächen zu erfassen, durch die formale verfahrenstechnische Bindung an die Einheitswerte durchbrochen werden kann. Da der Einheitswertbescheid im Verhältnis zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG ein Grundlagenbe-

---

1) Vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 1 EStG und FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 163.
2) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 290, Anm. 613.
3) Vom 01.07.1985 - 30.06.1986.
4) Vgl. § 22 Abs. 1 BewG.

scheid ist, ist er auch dann verbindlich, wenn er falsch ist oder notwendige Fortschreibungen nicht durchgeführt werden.[1)]

Die Berücksichtigung zugekaufter oder verkaufter Flächen, die nicht zu einer Fortschreibung des Einheitswertes führen, ergibt sich aus § 13a Abs. 4 Nr. 1 Satz 6 EStG. In dieser Vorschrift wird nur von Flächen der landwirtschaftlichen Nutzung gesprochen. Die gleichen Probleme können aber auch bei den Sondernutzungen auftreten, sofern sie im Ausgangswert berücksichtigt werden. Die Nichterwähnung der Sondernutzungen beruht nach der Auffassung von KUTSCHER auf einem Versehen des Gesetzgebers. Die Einbeziehung der Sondernutzungen mit einem Ausgangswert bis zu 2.000 DM in die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen wurde erst im Vermittlungsausschuß eingefügt, dabei ist die notwendige Anpassung des Satzes 6 übersehen worden.[2)] Die Finanzverwaltung berücksichtigt daher die Flächenänderungen auch bei den Sondernutzungen.[3)]

Diese Auffassung wird in der Literatur kritisiert. Nach LEINGÄRTNER/ZAISCH wäre die Auslegung der Finanzverwaltung nur zutreffend, "wenn eine Gesetzeslücke vorhanden wäre. Da der Gesetzgeber jedoch in der Zwischenzeit mehrfach die Möglichkeit zu einer Gesetzesänderung gehabt hat, muß davon ausgegangen werden, daß der Gesetzgeber die Regelung nicht als unvollständig beurteilt".[4)] Sollte sich diese Auffassung auch in der Rechtsprechung durchsetzen, wäre damit eine eindeutige Begünstigung der Sondernutzungen verbunden.

Das folgende Beispiel verdeutlicht das Problem: In einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist neben der landwirtschaftlichen Nutzung eine geringe weinbauliche Nutzung im Umfang von

---

1) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 291, Anm. 614.
2) Vgl. KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 454 Fußnote 2.
3) Vgl. Abschn. 130a Abs. 3 Satz 2 EStR 1984.
4) LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 291 f., Anm. 615; gleicher Ansicht FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 173 und 196-199, unentschieden HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 71 zu § 13a EStG. Für eine Zurechnung spricht sich KUTSCHER aus, vgl. KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 454; ebenso MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, Anm. 5 zu § 13a EStG.

30 Ar und einem Vergleichswert von 1.500 DM vorhanden. Die weinbauliche Nutzung ist in die Durchschnittsatzgewinnermittlung einzubeziehen. Im Jahr 1984 erwirbt der Betriebsinhaber einen zusätzlichen Weinberg mit einer Größe von 80 Ar und einem Vergleichswert von 4.000 DM. Da die Fortschreibungsgrenzen nicht erreicht werden, ist eine Änderung des Einheitswertes nicht möglich, solange keine weiteren relevanten Ereignisse eintreten. Folgt man der überwiegenden Literaturauffassung, so würde die zusätzlich erworbene Fläche steuerlich überhaupt nicht erfaßt, da sie weder in die Durchschnittsatzgewinnermittlung einzubeziehen wäre, noch dazu führt, daß für die weinbauliche Nutzung die an sich notwendige Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung anzuwenden ist. Daß dieses Ergebnis vom Gesetzgeber nicht gewollt ist und seiner Intention nicht entspricht, ergibt sich aus folgenden Gründen.

Nach der Gesetzesbegründung[1] dient die Berücksichtigung derartiger Flächenänderungen bei der landwirtschaftlichen Nutzung der Gleichbehandlung von zugepachteten Flächen, die immer berücksichtigt werden, und zugekauften Flächen, die wegen der notwendigen Gleichbehandlung auch dann zu erfassen sind, wenn sie nicht zu einer Fortschreibung des Einheitswertes führen. Zugepachtete Flächen sind auch bei Sondernutzungen immer zu berücksichtigen. Hätte der Betriebsinhaber im Beispiel die Fläche gepachtet, so müßte er für die weinbauliche Nutzung die Einnahmeüberschußrechnung anwenden. Es gibt keinen Grund, der dafür spricht, daß der Gesetzgeber in diesem Falle auf die Gleichbehandlung verzichten wollte. Dies gilt vor allem auch deshalb, weil die Erträge der Sondernutzungen pro Flächeneinheit wesentlich höher als bei landwirtschaftlicher Nutzung sind und die durch die Nichtberücksichtigung derartiger Flächenänderungen nicht erfaßten Gewinne bedeutend sein können. Diese Interpretation würde es allen Landwirten, bei denen der Vergleichswert der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen kleiner als 2.000 DM ist, ermöglichen, die bewirtschaftete Fläche dieser Nutzungen bei durch-

---

1) Vgl. Bundestags-Drucksache 8/3239, S. 10.

schnittlichen Ertragsverhältnissen ohne jegliche ertragsteuerlichen Konsequenzen um das Zwei- bis Dreifache auszudehnen.

Die Gründe zeigen deutlich, daß ein systemgerechtes und der Intention des Gesetzgebers entsprechendes Ergebnis nur erzielt werden kann, wenn auch bei Sondernutzungen die Flächenänderungen berücksichtigt werden.[1] Warum verschiedene Kommentatoren trotz der eindeutigen Entstehungsgeschichte der Vorschrift der Auffassung sind, es liege keine durch Auslegung zu schließende Gesetzeslücke vor, ist für einen - mit dem juristischen Auslegungsinstrumentarium nicht gerade vertrauten - Betriebswirt nicht nachvollziehbar. Der Finanzverwaltung muß in diesem Falle bestätigt werden, daß sie die vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt zutreffende und die der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechende Interpretation anwendet.

Das gleiche Problem ergibt sich, wenn keine Flächenänderungen, sondern Änderungen der Nutzungsart auftreten, ohne daß eine Fortschreibung notwendig wird. Im Beispiel wäre das der Fall, wenn der Betriebsinhaber statt des Zukaufs eines Weinbergs ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück mit Reben bepflanzt. Eine Fortschreibung des Einheitswertes kommt nur in Frage, wenn der höhere Hektarwert bei der weinbaulichen Nutzung zu einer Werterhöhung von mehr als 5.000 DM führt. Auch hier lehnt die Literatur die Berücksichtigung der geänderten Verhältnisse bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ohne vorherige Änderung des Einheitswertes weitgehend ab.[2] Gegen diese Interpretation sind die gleichen

---

1) Dies erkennen HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 71 zu § 13a EStG, sie fordern jedoch ebenfalls eine explizite Regelung durch den Gesetzgeber.

2) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 178; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 291, Anm. 615. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 71 zu § 13a EStG, halten in diesem Fall die Berücksichtigung der Nutzungsänderung auch bei der Gewinnermittlung für notwendig, begründen diese Auffassung aber nicht. Für eine Berücksichtigung der Nutzungsänderung sprechen sich MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, Anm. 5 zu § 13a EStG aus.

Einwendungen wie oben zu erheben. Die Finanzverwaltung berücksichtigt - m.E. zutreffend - auch in diesem Fall die Flächenänderungen zwischen den Nutzungen.[1)]

Zugepachtete Flächen haben nur dann einen eigenen Vergleichswert, wenn es sich um Stückländereien oder um einen ganzen Betrieb handelt. Ist dies der Fall, so sind die Flächen beim Pächter mit ihrem Vergleichswert anzusetzen. Haben zugepachtete Flächen keinen eigenen Vergleichswert, so sind sie mit dem durchschnittlichen Hektarwert des Pächters zu bewerten.[2)] Ist der Vergleichswert des Verpächterbetriebes um mehr als 1/3 niedriger, so läßt es die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen zu, daß der niedrigere Vergleichswert des Verpächters beim Pächter angesetzt wird.[3)] Diese Vorschrift ist nur sinnvoll, wenn der geringere Vergleichswert des Verpächters auf ungünstigeren natürlichen Ertragsbedingungen beruht, die auch der Pächter kaum beeinflussen kann. Beruht die Differenz der Vergleichswerte jedoch darauf, daß beim Pächter gute und beim Verpächter schlechte wirtschaftliche Ertragsbedingungen vorliegen, so ist der Ansatz des geringeren Vergleichswertes des Verpächters nicht gerechtfertigt, da die zugepachteten Flächen in die günstige wirtschaftliche Ertragsfähigkeit des Pächterbetriebes einbezogen werden und dadurch höhere Erträge erwirtschaften.

bb) Einfluß des Tierbestandes auf den Grundbetrag

Da Betriebe mit starker Tierhaltung tendenziell überdurchschnittlich hohe Gewinne erwirtschaften, die von der bewirtschafteten Fläche, die den Einheitswert und damit den Ausgangsbetrag nach § 13a EStG am stärksten beeinflußt, relativ unabhängig sind, darf die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen nur angewendet werden, wenn bestimmte Grenzen der

---

1) Vgl. Abschn. 130a Abs. 3 Satz 11 EStR 1984.
2) Vgl. § 13a Abs. 4 Nr. 2 EStG; es handelt sich um eine Vorschrift, die der Vereinfachung dient.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 292, Anm. 618.

Tierhaltung nicht überschritten werden. Eine überdurchschnittlich hohe Tierhaltung kann sich in zwei Formen auf den Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach § 13a EStG auswirken. Zum einen führt eine verstärkte Tierhaltung bereits bei der Einheitsbewertung zu Zuschlägen, die dazu führen können, daß der Betrieb durch den erhöhten Ausgangswert aus der Gewinnermittlung nach § 13a EStG ausscheidet. Daneben setzt § 13a EStG eine zusätzliche Grenze. Sie ist erreicht, "wenn die Tierbestände drei Vieheinheiten je Hektar regelmäßig landwirtschaftlich genutzter Fläche oder insgesamt 30 Vieheinheiten"[1] übersteigen. Der Grenzwert erhöht sich bei einem Schweine- und Geflügelanteil von mehr als 75 % auf vier Vieheinheiten je Hektar für die ersten 15 Hektar Nutzfläche.

Die Vorschrift ist zunächst sprachlich mißglückt. Der Gesetzeswortlaut läßt vermuten, daß bei Tierbeständen von mehr als 30 Vieheinheiten § 13a EStG nicht mehr angewendet werden darf.[2] Tatsächlich bedeutet die Regelung jedoch, daß bei einer Tierhaltung bis zu 30 Vieheinheiten[3] die Durchschnittsatzgewinnermittlung immer angewendet werden kann und die flächenbezogene Tierhaltungsgrenze sich erst bei einer größeren Anzahl von Vieheinheiten auswirkt. Durch die Mindestzahl von 30 Vieheinheiten sollen - ähnlich der Regelung bei der Abgrenzung von gewerblicher und landwirtschaftlicher Tierhaltung - kleine Betriebe begünstigt werden. Ihre praktische Bedeutung ist von der Höhe des Hektarwertes abhängig, da bei den Betrieben, die die Höchstgrenze der Tierhaltung erreichen, ein Zuschlag für übernormale Tierhaltung bei der Einheitsbewertung erfolgt, der dazu führen kann, daß sich der Ausgangswert deutlich erhöht und die Anwendung des § 13a EStG eventuell ausgeschlossen wird.[4]

---

1) § 13a Abs. 1 Nr. 3 EStG.
2) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 235, Anm. 493 und Abschn. 127 Abs. 7 EStR 1984.
3) Sofern nicht die Grenzen zur gewerblichen Tierhaltung überschritten werden, diese Gefahr besteht aber nur bei Betrieben mit einer Nutzfläche von weniger als 3 Hektar.
4) Vgl. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 18 zu § 13a EStG; vgl. auch die tabellarische Übersicht bei LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 296, Anm. 494. Zur Wirkung der Tierhaltungsgrenze bei unterschiedlichen Vergleichswerten vgl. KASTEN, H.-H., Untersuchungsergebnisse 1984, S. 466 f.

Nach dem Bewertungsgesetz sind bei den einzelnen Bodennutzungssystemen unterschiedlich hohe Tierbestände zulässig, ohne daß ein Zuschlag für übernormale Tierhaltung erfolgt.[1] Zwar können die unterschiedlichen Tierbestände die Höhe des Vergleichswertes im normalen Bewertungsgang beeinflussen, dieser Einfluß ist aber relativ gering. Die Tierhaltung macht sich nur dann deutlich bemerkbar, wenn besondere Zuschläge notwendig werden. Eine Erhöhung der Tierbestände nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt kann nur durch einen Zuschlag nach § 41 BewG erfaßt werden, da Veränderungen der gegendüblichen Verhältnisse nicht zu Fortschreibungen der Einheitswerte führen.[2] Die unterschiedliche Höhe der Zuschläge wirkt sich damit auch auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen aus.

Werden die nach dem Bewertungsgesetz zulässigen Tierbestände überschritten, so erfolgt durch eine Fortschreibung ein Zuschlag zum Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung. Dadurch wird der Ausgangsbetrag nach § 13a EStG erhöht und ein Teil der durch die verstärkte Tierhaltung erwirtschafteten Erträge im Grundbetrag erfaßt. Trotz dieser Regelung - die zudem nur bei einer tatsächlichen Fortschreibung des Einheitswertes greift - führt gerade die Tierhaltung dazu, daß der nach § 13a EStG ermittelte Gewinn vom tatsächlich erzielten nicht unbedeutend abweicht. Da die Tierhaltung bei der Einheitsbewertung trotz der Zuschläge unzureichend erfaßt wird und der mögliche Umfang der Tierhaltung eine große Spanne aufweist, können die Durchschnittsatzgewinne gar nicht zutreffend sein. Vor der Änderung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft waren Veredelungsbetriebe, d.h. die Betriebe, bei denen sich die Tierhaltung im oberen Bereich der Zulässigkeit bewegt, am meisten begünstigt. Die Gewinnerfassungsquote betrug bei derartigen Betrieben nur etwa 10 %.[3] Obwohl nach der Änderung die Gewinnerfassungsquote gestiegen ist, dürften diese Betriebe auch in Zukunft zu den am meisten begünstigten zählen. In der Praxis erstreckt sich der Umfang der Tierhaltung bei gleich

---

1) Je nach Bodennutzungssystem, Betriebsgröße und bereinigter Ertragsmeßzahl können 0,65 bis 2,2 Vieheinheiten pro Hektar ohne Zuschlag gehalten werden; vgl. auch S. 251-253, 265-268.
2) Vgl. Richtlinien für die Bewertung des Grundbesitzes im Hauptfeststellungszeitraum 1964 (Fortschreibungsrichtlinien), BStBl I 1971, S. 639.
3) Vgl. die Übersichten bei KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 299 f.

großen Betrieben mit ähnlichen Ausgangswerten von Null bis zu den zulässigen Obergrenzen. Nach § 13a EStG ergibt sich in diesen Betrieben ein etwa gleich hoher Gewinn, obwohl die tatsächlichen Gewinne weit auseinanderklaffen.

Bei der Ermittlung der Tierbestände ist nach den gleichen Regeln vorzugehen wie bei der Abgrenzung zwischen landwirtschaftlicher und gewerblicher Tierhaltung. Umstritten ist, ob ein einmaliges Überschreiten der Grenzwerte des § 13a EStG oder erst ein nachhaltiges Überschreiten in mehreren aufeinanderfolgenden Jahren zum Ausschluß der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen führt. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, daß erst ein nachhaltiges Übersteigen der Grenzwerte die Gewinnermittlung nach § 13a EStG ausschließt.[1] Diese Auffassung ist nicht haltbar. Wird der Ausgangswert von 32.000 DM durch Flächenänderungen überschritten, so ist die Gewinnermittlung ab dem darauffolgenden Wirtschaftsjahr nicht mehr möglich. Es gibt keinen einleuchtenden Grund, warum bei einer Überschreitung der Tierhaltungsgrenzen noch für einige Jahre die Durchschnittsatzgewinnermittlung zulässig sein sollte.[2] Die unterschiedliche Handhabung der Finanzverwaltung bedeutet nichts anderes, als daß eine Verletzung der Ausgangswertgrenze nicht mehr, eine Verletzung der Tierhaltungsgrenze aber durchaus ohne steuerliche Folgen rückgängig gemacht werden kann. Die unterschiedliche Regelung ist gerade deshalb problematisch, weil Betriebe, die die Grenzwerte überschreiten, im Normalfall so hohe Gewinne erwirtschaften, daß bei einer Erfassung der tatsächlichen Gewinne durch eine andere Gewinnermittlungsart Buchführungspflicht droht. Hat also ein Landwirt die Ausgangswertgrenze durch Zupachtung überschritten, so kann er unter Umständen auch bei Rückgabe der Fläche nicht mehr zur Durchschnittsatzgewinnermittlung zurückkehren, da er in der Zwischenzeit buchführungspflichtig geworden ist.

---

1) Vgl. Abschn. 127 Abs. 7 EStR 1984 und FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 120.
2) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 237, Anm. 497.

Die Ermittlung des jährlichen Reinertrages beziehungsweise in der Terminologie des Einkommensteuergesetzes des Grundbetrages bereitet, wenn der Ausgangswert erst einmal ermittelt ist, keine besonderen Probleme mehr. Bei einem Ausgangswert bis zu 25.000 DM wird ein Sechstel, bei einem darüberliegenden Ausgangswert ein Fünftel als Reinertrag bei der Gewinnermittlung angesetzt.

c) Die Ermittlung des Wertes der Arbeitsleistung

Bei der Einheitsbewertung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wird eine Bewirtschaftung mit entlohnten fremden Arbeitskräften unterstellt. Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ist deshalb neben dem Reinertrag als zweite Gewinnkomponente der Wert der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und der unentgeltlich mitarbeitenden Familienangehörigen zu erfassen. Dies geschieht ebenfalls mit Durchschnittsätzen. Im Einkommensteuergesetz sind durchschnittliche Lohnsätze pro Vollarbeitskraft (VAK) in Abhängigkeit von der durch den Ausgangswert repräsentierten Betriebsgröße festgelegt. Diese Lohnsätze sind entweder mit der tatsächlich im Betrieb geleisteten Arbeitszeit oder mit von der Betriebsgröße abhängigen pauschalen Arbeitszeiten zu multiplizieren. Bei der Einheitsbewertung wurde pro Vollarbeitskraft ein Arbeitslohn von etwa 6.200 DM angesetzt. Da die Löhne in der Zwischenzeit erheblich gestiegen sind, werden bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen höhere Durchschnittswerte berücksichtigt, die zudem nach der Höhe des Ausgangswertes gestaffelt sind. Die Lohnansätze betragen im einzelnen:[1)]

Ausgangswert	Lohnsatz pro VAK
bis 8.000 DM	8.000 DM
größer 8.000 DM bis 12.000 DM	10.000 DM
größer 12.000 DM bis 25.000 DM	12.000 DM
größer 25.000 DM	14.000 DM

Tabelle 10: Lohnansätze in Abhängigkeit vom Ausgangswert

1) Vgl. § 13a Abs. 5 Nr. 1a EStG; zur Ermittlung der Lohnansätze vgl. auch FUCHS, R., SCHRÖDER, K., Arbeitsleistung 1984, S. 289-290.

Der Wert der Arbeitsleistung ist von der Höhe des Ausgangswertes und dem Umfang der im Betrieb tatsächlich geleisteten Arbeit abhängig. Die tatsächlich geleistete Arbeitszeit ist nur sehr schwierig zu bestimmen. Im Gesetz sind einige Anweisungen zur Berechnung enthalten, in vielen Fällen ist die Ermittlung aber nur durch Schätzung möglich. Prinzipiell gilt, daß die Arbeitsleistung einer Person immer nur als 1 VAK bewertet werden kann, unabhängig davon, ob diese Person überdurchschnittlich viel oder wenig arbeitet. Für die Arbeitsleistung mitarbeitender Angehöriger wird steuerlich kein Wert angesetzt, wenn die Angehörigen jünger als 15 Jahre oder älter als 65 Jahre sind. In der Altersstufe von 15-18 Jahren wird nur der halbe Wert berücksichtigt.[1] Neben dem Alter sind bei der Bewertung der Arbeitsleistung weitere persönliche Faktoren wie Erwerbsminderungen zu berücksichtigen. Die Arbeitsleistung der den Haushalt führenden Person wird für jedes Haushaltsmitglied um 20 Prozent gekürzt.[2]

Arbeiten Familienangehörige nicht ausschließlich im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern gehen zusätzlich außerhalb des Betriebes einer Erwerbstätigkeit nach, so ist ihre Arbeitsleistung entsprechend aufzuteilen. Hierbei entstehen insbesondere bei Nebenerwerbslandwirten schwierige Zurechnungsprobleme. Nach Auffassung der Einkommensteuerreferenten des Bundes und der Länder soll die Arbeitsleistung eines Steuerpflichtigen nur mit 0,2 VAK angesetzt werden, wenn er einer ganztägigen außerbetrieblichen Berufstätigkeit nachgeht.[3] Diese Regelung kann dazu führen, daß gerade bei Nebenerwerbslandwirten nur ein geringer Wert für die Arbeitsleistung angesetzt wird. Ein ähnliches Aufteilungsproblem entsteht, wenn in einem Betrieb neben der landwirtschaftlichen Nutzung weitere Nutzungen vorhanden sind, deren Gewinn nach § 13a Abs. 8 EStG gesondert zu ermitteln ist. Hier muß die Arbeitsleistung im Schätzwege auf die landwirtschaftliche Nutzung und die sonstigen Nutzungen aufgeteilt werden. Die

---

1) Vgl. § 13a Abs. 5 Nr. 2 EStG.
2) Vgl. § 13a Abs. 5 Nr. 4 EStG; bei fünf oder mehr Haushaltsmitgliedern kann für diese Person kein Wert für die Arbeitsleistung angesetzt werden.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 296, Anm. 629.

Aufteilung soll entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen erfolgen. Da diese aber nur schwierig zu ermitteln sind, ist es aus Vereinfachungsgründen zulässig, die Arbeitsleistung jeweils zur Hälfte der landwirtschaftlichen Nutzung und den sonstigen Nutzungen zuzurechnen, sofern nicht eine Nutzungsart dominiert und die anderen nur von untergeordneter Bedeutung sind.[1)]

§ 13a EStG begrenzt daneben den Wertansatz für die Arbeitsleistung des Betriebsinhabers und seiner Angehörigen. Nach Abs. 5 Nr. 5 der Vorschrift dürfen pro Hektar Nutzfläche höchstens 0,07 VAK berücksichtigt werden. Werden teilweise entlohnte Arbeitskräfte beschäftigt, so ist der Höchstwert um deren Arbeitsleistung zu vermindern. Flächen des Geringstlandes dürfen bei der Berechnung des Höchstwertes nicht berücksichtigt werden, da "diese Flächen nur gelegentlich und extensiv genutzt werden".[2)] Die Höchstgrenze gilt unabhängig davon, ob der Betrieb viehlos bewirtschaftet wird oder über eine übernormale Tierhaltung verfügt. Die Begrenzung des Wertansatzes für die Arbeitsleistung soll verhindern, daß Betriebe mit geringer maschineller Ausstattung und entsprechend hoher Arbeitskräfteausstattung mit einem zu hohen Wertansatz für die Arbeitsleistung belastet und dadurch gegenüber den stark mechanisierten Betrieben mit gleicher Ertragsfähigkeit benachteiligt werden.[3)] Es sollen prinzipiell nur die bei einer normalen oder durchschnittlichen Betriebsmittelausstattung zur Bewirtschaftung des Betriebes benötigten Arbeitskräfte berücksichtigt werden.

Die Höchstgrenze ist allerdings umstritten, weil verschiedene statistische Erhebungen zeigen, daß bei kleinen Betrieben der Arbeitseinsatz tatsächlich bedeutend höher ist. Der Arbeitseinsatz beträgt bei Betrieben zwischen 0 und 10 Hektar Betriebsgröße etwa 0,2 VAK pro Hektar, bei Betrieben zwischen 10 und 20 Hektar etwa 0,1 VAK pro Hektar und entspricht erst bei Betrieben zwischen 20 und 30 Hektar Betriebsgröße - das

1) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 219 f.
2) Abschn. 130a Abs. 5 EStR 1984.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 297 f., Anm. 632.

sind Betriebe, die nur zum Teil unter den Anwendungsbereich der Durchschnittsatzgewinnermittlung fallen - mit 0,07 VAK dem steuerlichen Höchstwert.[1] Bei Nebenerwerbsbetrieben kann der steuerlich ermittelte Arbeitseinsatz aufgrund der verschiedenen Kürzungsvorschriften noch unter dem Höchstwert liegen. Weil der tatsächliche Arbeitseinsatz aber höher ist, wird teilweise die Auffassung vertreten, daß sowohl bei Nebenerwerbsbetrieben als auch bei Vollerwerbsbetrieben bis zu 20 Hektar Größe der Höchstwert zugleich ein Mindestwert sein sollte, d.h. auf jeden Fall 0,07 VAK als Arbeitsleistung pro Hektar berücksichtigt werden sollten, da "die Lebenserfahrung wie auch die landwirtschaftlichen Statistiken dafür sprechen, daß gerade in Nebenerwerbsbetrieben regelmäßig ein Arbeitseinsatz von 0,07 je ha erforderlich ist".[2]

Ein Beispiel soll das Problem verdeutlichen. Ein verheirateter und voll berufstätiger Steuerpflichtiger mit zwei Kindern unter 15 Jahren bewirtschaftet neben seiner Arbeitnehmertätigkeit einen Betrieb mit einer Nutzfläche von 10 Hektar. Als Arbeitsleistung sind anzusetzen:

Betriebsinhaber, voll berufstätig, daher nur	= 0,2 VAK
Ehefrau, 1 VAK vermindert um 4 · 0,2 VAK	= 0,2 VAK
Gesamte Arbeitsleistung	= 0,4 VAK
Höchstwert der Arbeitsleistung 10 · 0,07 VAK	= 0,7 VAK

In diesen Fällen den Ansatz von 0,7 VAK zu fordern, weil die Lebenserfahrung dafür spricht, daß die tatsächlich erforderliche Arbeitsleistung noch höher ist und auch tatsächlich geleistet wird, ist problematisch. Die Lebenserfahrung und die Statistiken entsprechen hier zwar der Wirklichkeit. Die gegenüber der errechneten Arbeitsleistung erbrachte Mehrleistung kann aber von verschiedenen Personen erbracht werden.

---

1) Vgl. die Übersichten bei MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, Anm. 13 zu § 13a EStG.
2) MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, Anm. 13 zu § 13a EStG. Der Ansatz des Höchstwertes wird von ihnen für Nebenerwerbsbetriebe gefordert; vgl. auch KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 304 f.

Sowohl der Betriebsinhaber als auch die Ehefrau können mehr als ihre angesetzten 0,2 VAK arbeiten, zusätzlich können eventuell die Kinder bereits in geringem Umfang mitarbeiten, u.U. sind über 65-jährige Altenteiler vorhanden, die ebenfalls noch mitarbeiten können. Werden die 0,7 VAK bei der Gewinnermittlung angesetzt, so werden - außer wenn der Betriebsinhaber die gesamte Mehrleistung erbringt - im Gesetz ausdrücklich festgelegte Kürzungsvorschriften rückgängig gemacht. Die Vorgehensweise ist schlichtweg unzulässig. Die einzige Möglichkeit, eine höhere Arbeitsleistung anzusetzen, besteht darin, die 0,2 VAK für den Betriebsinhaber, die nur durch Verwaltungsvereinbarung auf diesen Wert festgelegt worden ist, zu erhöhen.[1] Es erscheint wenig einleuchtend, daß die Finanzverwaltung die Arbeitsleistung voll berufstätiger Personen einerseits auf 0,2 VAK begrenzt, obwohl Statistiken zeigen, daß diese Personen eine Arbeitsleistung von bis zu 0,5 VAK im landwirtschaftlichen Betrieb erbringen, andererseits aber Statistiken heranzieht und mindestens den Ansatz der im Gesetz festgelegten Höchstwerte verlangt. Wenn in Einzelfällen die im Gesetz vorgesehene Ermittlung des Arbeitseinsatzes anhand der individuellen Verhältnisse der Betriebsleiterfamilie mit Hinweisen auf statistische Untersuchungen aufgegeben werden soll, wäre es zweckmäßig, in allen Betrieben auf die Erfassung der individuellen Verhältnisse zu verzichten und für die Betriebe die aus Statistiken abgeleiteten durchschnittlich notwendigen Arbeitsleistungen anzusetzen. Außerdem wird bei der Forderung nicht klar, bis zu welcher Betriebsgröße der Mindestansatz einer bestimmten Arbeitsleistung zu fordern wäre und ab wann die tatsächlichen individuellen Verhältnisse ausschlaggebend sein sollten.

Die Ermittlung des Wertes der Arbeitsleistung vollzieht sich in fünf Schritten:[2]

(1) Zunächst muß die maximale Arbeitsleistung aller im Betrieb unentgeltlich mitarbeitenden Angehörigen unter Berücksichti-

---

1) Gegen den pauschalen Ansatz von 0,2 VAK bei Nebenerwerbslandwirten spricht sich FELSMANN aus, vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 221.

2) Vgl. auch LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 296, Anm. 629.

gung persönlicher Verhältnisse wie Alter und Erwerbsminderungen festgestellt werden.

(2) Anschließend ist zu prüfen, ob die einzelnen Personen ganz oder nur teilweise im landwirtschaftlichen Betrieb arbeiten, und die Arbeitskraft entsprechend zuzuordnen.

(3) Im dritten Schritt muß festgestellt werden, ob die Arbeitsleistung ausschließlich auf Nutzungen entfällt, die im Ausgangswert enthalten sind, oder auch auf Sondernutzungen. Ist letzteres der Fall, muß die Arbeitsleistung auf die verschiedenen Nutzungen aufgeteilt werden, eventuell vereinfacht je zur Hälfte.

(4) Ist die gesamte im Betrieb unentgeltlich geleistete Arbeitszeit ermittelt, muß geprüft werden, ob die im Gesetz festgelegte Höchstgrenze der Arbeitsleistung nicht überschritten wird.

(5) Der kleinere der beiden Werte ist anzusetzen und mit den im Gesetz festgelegten Lohnansätzen pro VAK zu multiplizieren.

Neben dem Ansatz der normalen Arbeitsleistung wird bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ein besonderer Lohnzuschlag für die Leitung des Betriebes angesetzt. Durch diesen Zuschlag soll die qualitativ höherwertige und damit auch besser zu entlohnende Tätigkeit des "dispositiven Faktors" erfaßt werden. Der Wertansatz für die Betriebsleitung beträgt stets 5 % des Ausgangswertes;[1] er wird nur angesetzt, wenn eine nicht entlohnte Arbeitskraft den Betrieb leitet.

d) Die Korrektur der Eigenkapitalverzinsung

Mit dem Reinertrag und den kalkulatorischen Unternehmerlöhnen sind die beiden wesentlichen Komponenten des Gewinns erfaßt. Der Reinertrag ist jedoch zu korrigieren, da einerseits die bei seiner Ermittlung berücksichtigten Flächen nicht ausschließlich im Eigentum des Betriebsinhabers stehen müssen

1) Vgl. § 13a Abs. 5 Nr. 1b EStG.

und andererseits der Betrieb nicht, wie bei der Einheitsbewertung unterstellt, ausschließlich mit Eigenkapital finanziert sein muß. Hat der Landwirt Flächen zugepachtet, so erhöhen diese den Ausgangsbetrag und damit den Reinertrag. Diese Erhöhung "erkauft" der Landwirt durch Pachtzahlungen. Daher sind verausgabte Pachtzahlungen für Flächen, die im Ausgangswert berücksichtigt sind, vom Durchschnittsatzgewinn abzuziehen.[1] Die Abzugsfähigkeit ist allerdings auf die Höhe ihres Beitrages zum Reinertrag beschränkt.

Hat der Land- und Forstwirt in seinem Eigentum stehende Flächen verpachtet, so sind diese im Ausgangswert nicht enthalten und wirken sich daher auf den Reinertrag des Betriebes nicht aus. Der Landwirt erzielt aber Erträge in Höhe der Pachteinnahmen, die deshalb unabhängig von ihrer Höhe zum Durchschnittsatzgewinn des Betriebes zu addieren sind. Ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb nicht ausschließlich mit Eigenkapital finanziert, so fließt ein Teil des Reinertrages als Zinsen nicht dem Betriebsinhaber zu. Deshalb sind alle betrieblich bedingten Zinszahlungen vom Durchschnittsatzgewinn abzuziehen.[2] Die Pacht- und Zinszahlungen sind nach den Grundsätzen der Einnahmeüberschußrechnung zu ermitteln, d.h. neben den reinen Pacht- und Zinszahlungen sind auch sonstige mit diesen Betriebsvorgängen im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben zu berücksichtigen und Pachteinnahmen um die zu ihrer Erzielung notwendigen Betriebsausgaben zu kürzen, beispielsweise um anteilige Grundsteuer, Abschreibungen u.ä.[3]

Werden bebaute Grundstücke oder andere Wirtschaftsgüter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht verpachtet, sondern vermietet, so erfolgt kein Zuschlag zum Grundbetrag, sondern eine gesonderte Gewinnermittlung nach § 13a Abs. 8 EStG. Diese zunächst rein formale Unterscheidung, die sich aus der Systematik der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen er-

---

1) Vgl. § 13a Abs. 6 EStG.
2) Vgl. § 13a Abs. 3 EStG.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 299 f., Anm. 638.

gibt,[1] kann durchaus auch materielle Auswirkungen haben. Nach § 13a Abs. 8 wird für alle gesondert zu ermittelnden Gewinnteile ein Freibetrag von 3.000 DM gewährt. Liegen bisher keine derartigen Gewinne aus besonderen Betriebsvorgängen vor, so führt die Umqualifizierung von Verpachtung zur Vermietung dazu, daß Einnahmen bis zu 3.000 DM steuerfrei erzielt werden können.

e) Die Erfassung des Wohnungswertes

Der Ausgangswert umfaßt nur den Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung. Im Einheitswert ist daneben aber auch der Wohnungswert des Betriebsinhabers enthalten, da die Wohnung im Normalfall sowohl bewertungsrechtlich als auch ertragsteuerlich zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört. Entsprechend ist der Nutzungswert der Wohnung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen wird als Nutzungswert 1/18 des im Einheitswert ausgewiesenen Wohnungswertes angesetzt.[2] Der Wertansatz ist ein Nettomietwert, alle für das Wohnhaus anfallenden Aufwendungen sind bereits berücksichtigt. Abgesetzt werden können lediglich Abschreibungen nach § 7b EStG[3] und Schuldzinsen in unbegrenzter Höhe. Da der Wohnungswert durch die bei der Einheitsbewertung vorgesehenen besonderen Wertabschläge niedriger ist als bei vergleichbaren, nichtlandwirtschaftlichen Wohnungen, können Land- und Forstwirte durch die Zuordnung der Wohnung zum Betriebsvermögen sowohl Vor- als auch Nachteile gegenüber anderen Steuerpflichtigen haben.

---

1) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 299, Anm. 637. Verpachtung ist nach § 581 BGB Überlassung zur Nutzung und Fruchtziehung, Vermietung nach § 535 BGB dagegen nur Überlassung zur Nutzung.

2) Vgl. § 13a Abs. 7 EStG.

3) Vgl. § 7b EStG i.V.m. § 52 EStDV, dagegen sind Sonderabschreibungen nach den §§ 82a, 82g, 82i EStDV bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG nicht zulässig. Die Frage war in der Literatur umstritten, durch den BFH ist sie in der Zwischenzeit aber eindeutig entschieden, vgl. BFH-Urteil vom 07.06.1984, IV R 276/83, BStBl II 1984, S. 651-653.

Nachteile entstehen, da bei Landwirten 5,5 % des allerdings niedrigeren Wohnungswertes, bei anderen Steuerpflichtigen dagegen nur 1 % des Einheitswertes als Nutzungswert angesetzt werden.[1] Vorteile können im Einzelfall entstehen, weil Schuldzinsen unabhängig von der Höhe des Nutzungswertes in unbegrenzter Höhe abgesetzt werden können.

Der Nutzungswert der von den Altenteilern bewohnten Räume wurde diesen bisher direkt zugerechnet. Durch die Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes muß der Betriebsinhaber jetzt den gesamten Nutzungswert besteuern, kann ihn aber gleichzeitig als Sonderausgabe absetzen, während die Altenteiler den Nutzungswert als wiederkehrende Bezüge versteuern müssen.[2]

Die Bundesregierung plant, die Nutzungswertbesteuerung der selbstgenutzten Wohnungen abzuschaffen. Diese Regelung muß konsequenterweise auch auf im Betriebsvermögen befindliche Wohnungen ausgedehnt werden. Daraus können jedoch erhebliche Probleme entstehen.[3] Entfällt der Ansatz eines Nutzungswertes, so müssen die Wohnungen aus dem Betriebsvermögen entnommen und ins Privatvermögen überführt werden. Konsequenterweise müßten die stillen Reserven aufgelöst und besteuert werden. Diese Regelung ist problematisch, weil unter Umständen erhebliche Steuerzahlungen ohne wirtschaftlichen Umsatz anfallen und es andererseits nach den für die Gewinnermittlung maßgebenden handelsrechtlichen Grundsätzen keine Zwangsentnahme gibt.[4] Eine Behandlung der Wohngebäude als gewillkürtes Betriebsvermögen führt ebenfalls zu einem systematischen Bruch, da natürlich keine Betriebsausgaben mehr berücksichtigt werden können, wenn kein Nutzungswert ange-

---

1) Vgl. § 21a Abs. 1 Satz 4 EStG.
2) Vgl. BFH-Urteil vom 28.07.1983, IV R 174/80, BStBl II 1984, S. 97-99 . Zu den Auswirkungen der Rechtsprechungsänderung und den notwendigen Anpassungen von Übergabeverträgen vgl. PAUS, B., Altenteilsleistungen 1984, S. 368-371 und STEPHAN, R., Altenteilsleistungen 1984, S. 2534-2538.
3) Vgl. dazu HILLER, G., Nutzungswertbesteuerung 1985, S. 1-3.
4) Vgl. MÄRKLE, R., HILLER, G., Einkommensteuer 1984, Anm. 236, S. 166 f.

setzt wird.[1] Nach Äußerungen von Vertretern des Landwirtschaftsministeriums ist es wahrscheinlich, daß eine Überführung der Wohngebäude ins Privatvermögen ohne Besteuerung der stillen Rücklagen erfolgen kann.

Neben der Problematik der Behandlung der stillen Rücklagen ist zu berücksichtigen, daß bei Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes um den Nutzungswert sinkt, gleichzeitig aber der Schuldzinsenabzug und je nach Gewinnermittlungsart Abschreibungsmöglichkeiten in unterschiedlichem Umfang wegfallen. Außerdem müßten die Wohngebäude bewertungsrechtlich konsequenterweise dem Grundvermögen zugeordnet werden, was durch eine höhere Bewertung und den Ansatz des 1,4fachen Einheitswertes bei der Vermögen- und Erbschaftsteuer zu einer mit Sicherheit höheren substanzsteuerlichen Belastung führen würde.[2] Die bisherige Sonderregelung, nach der Wohngebäude in der Land- und Forstwirtschaft zum Betriebsvermögen gehören, macht also vor allem bezüglich der Behandlung der stillen Rücklagen bei der Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung eine erneute Sonderregelung erforderlich.

f) Die Erfassung der Gewinne aus Sondernutzungen und besonderen Betriebsvorgängen

Nach § 13a Abs. 8 EStG sind die Gewinne aus Sondernutzungen und aus besonderen Betriebsvorgängen in den Durchschnittsatzgewinn einzubeziehen. Derartige Gewinne sind zwar mit Hilfe der Einnahmeüberschußrechnung gesondert zu ermitteln, durch die Formulierung "sind in den Durchschnittssatzgewinn einzubeziehen" wird aber klargestellt, daß die Gewinnermittlung im Rahmen des § 13a EStG erfolgt. Das bedeutet vor allem, daß für die Betriebsteile, die unter die Vorschrift fallen, nur die für die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen gewährten sonstigen Steuervergünstigungen, aber nicht die bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich oder Einnahmeüberschußrechnung zulässigen Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden können. Im einzelnen sind nach § 13a Abs.8 EStG

---

1) Vgl. HILLER, G., Nutzungswertbesteuerung 1985, S. 1 f.
2) Vgl. auch HILLER, G., Nutzungswertbesteuerung 1985, S. 2 f. Sofern eine Änderung oder Anpassung der Einheitswertbescheide notwendig ist, wird dadurch ein nicht unerheblicher zusätzlicher Verwaltungsaufwand verursacht.

folgende Vorgänge zu berücksichtigen:[1)]

(1) Gewinne aus der forstwirtschaftlichen Nutzung.

(2) Gewinne aus allen übrigen nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen, sofern deren Ausgangswert größer als 2.000 DM ist.

(3) Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden.

(4) Gewinne aus besonderen Betriebsvorgängen, die bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigt wurden.

Die Gewinne aus den Nutzungen der beiden ersten Positionen müssen durch Einnahmeüberschußrechnung ermittelt werden, da die Vergangenheit gezeigt hat, daß Durchschnittsätze bei diesen Nutzungen noch zu viel ungleichmäßigeren Ergebnissen führen als bei der landwirtschaftlichen Nutzung. Die Erfassung der Gewinne aus besonderen Betriebsvorgängen dient als Auffangvorschrift, die es ermöglicht, von den in den Durchschnittsätzen unterstellten Verhältnissen abweichende Besonderheiten steuerlich zu berücksichtigen. Es gibt einen ganzen Katalog von Vorgängen, die unter diese Vorschrift fallen. Als Beispiele seien genannt: Veräußerungsgewinne des nichtabnutzbaren Anlagevermögens, Mehrgewinne aus der Veräußerung von Zuchttieren, Gewinne aus der Vermietung von Betriebsgebäuden oder Betriebsanlagen, Zinsen und Dividenden für zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen gehörende Forderungen und Wertpapiere.[2)]

Für Gewinne nach § 13a Abs. 8 EStG wird ein besonderer Freibetrag von 3.000 DM gewährt. Der Freibetrag darf weder einen Verlust erhöhen noch zu einem Verlust führen. Er kann also nur in der Höhe, in der Gewinne vorliegen, in Anspruch genommen werden. Der Freibetrag soll einerseits zur Verwaltungsvereinfachung dienen, hauptsächlich aber die Gleichbehandlung inner-

1) Vgl. § 13a Abs. 8 EStG.
2) Zu weiteren Fällen vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 266-305; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 305-310, Anm. 652-668.

halb der Land- und Forstwirtschaft sicherstellen.[1] Nach § 13a Abs. 8 EStG sind bei den nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen die tatsächlich angefallenen Gewinne zu ermitteln, während bei der Durchschnittsatzermittlung nur ein Bruchteil der Gewinne erfaßt wird. Zum Ausgleich dieses Unterschiedes, insbesondere bei relativ kleinen Nutzungen, die aber gerade nicht mehr in die Durchschnittsatzgewinnermittlung einbezogen werden dürfen, soll der Freibetrag dienen. Er stellt im Vergleich zu Nichtlandwirten einen eindeutigen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar. Innerhalb der Land- und Forstwirtschaft ist er allerdings prinzipiell geeignet, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erhöhen. Gegenüber der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen gleicht er zumindest teilweise die höhere Gewinnerfassungsquote aus. Dies wirkt sich insbesondere bei kleinen Nutzungen positiv aus. Gegenüber Land- und Forstwirten mit Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich oder Einnahmeüberschußrechnung gleicht er den Nachteil durch die Nichtinanspruchnahme des § 34e EStG aus. Der Freibetrag ist folglich innerhalb des gegenwärtig gültigen - insgesamt jedoch sehr problematischen - Gewinnermittlungssystems für die Land- und Forstwirtschaft prinzipiell begründbar.

Seine tatsächliche Gestaltung ist aber - bewußt oder unbewußt, dies wird aus den Gesetzgebungsmaterialien nicht deutlich - mißraten. 'Nachteile' durch die volle Erfassung der Gewinne entstehen vor allem bei den Sondernutzungen, die laufende Erträge erwirtschaften und die bei kleinem Umfang noch in die Durchschnittsatzgewinnermittlung einbezogen werden. In diesen Fällen läßt sich der Freibetrag begründen. Bei den besonderen bei der Einheitsbewertung nicht berücksichtigten Betriebsvorgängen gibt es nur wenige Fälle, bei denen die Anwendung des Freibetrages generell zu rechtfertigen ist, in der Mehrzahl der Fälle ist er es nicht. Auch bei der forstwirtschaftlichen Nutzung ist die Anwendung problematisch, da hier für die Gewinnermittlung bereits andere begünstigende Vorschriften be-

---

1) Vgl. Gesetzesbegründung, Bundestags-Drucksache 8/3239, S. 10 f. Im Entwurf betrug der Freibetrag noch 2.000 DM, der jetzige Abs. 8 des § 13a EStG war Abs. 9.

stehen.[1] Schließlich ist die Gewährung eines Freibetrages für Veräußerungsgewinne völlig unbegründbar. Durch diesen Freibetrag werden Land- und Forstwirte mit reiner landwirtschaftlicher Nutzung gegenüber Landwirten mit einer anderen Gewinnermittlungsart und gegenüber Landwirten, die die Gewinne aus Sondernutzungen durch Einnahmeüberschußrechnung ermitteln müssen, begünstigt.

Beispiele: Betrachtet werden zwei Betriebe: Betrieb A betreibt ausschließlich landwirtschaftliche Nutzung, Betrieb B landwirtschaftliche und weinbauliche Nutzung, aus letzterer betragen die Gewinne 10.000 DM. Beide Betriebe erzielen betriebliche Zinseinnahmen von 2.000 DM. Bei Betrieb A sind die Zinseinnahmen durch den Freibetrag steuerfrei. Betrieb B muß insgesamt 9.000 DM versteuern. Ordnet man den Freibetrag der weinbaulichen Nutzung zu, wofür er gedacht ist, bedeutet das, daß Betrieb B seine Zinsen voll versteuern muß. Das gleiche Ergebnis ergibt sich, wenn man statt der Zinserträge die Veräußerung eines Grundstücks betrachtet. Hier kann Betrieb B keinen Freibetrag geltend machen, da er ihn für seine Sondernutzung 'verbraucht', Betrieb A kann dagegen den Veräußerungsgewinn durch den Freibetrag um 3.000 DM verringern.

Die Beispiele zeigen, daß durch den Freibetrag, der die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft fördern sollte, gerade neue Ungleichmäßigkeiten entstanden sind. Innerhalb des bestehenden Steuerrechts ist deshalb zu fordern, daß der Freibetrag nur für Gewinne aus den in § 13a Abs. 8 Nr. 1 EStG genannten Sondernutzungen gewährt wird, da er nur für diese Fälle begründbar ist und in den anderen Fällen eine unbegründbare Steuervergünstigung darstellt. Der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung rechtfertigt einen Freibetrag in dieser Höhe nicht.

---

1) Vgl. § 51 EStDV, § 34b EStG.

3. Kritische Beurteilung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen

a) Konzeptionelle Mängel des Durchschnittsatzverfahrens

Das Durchschnittsatzverfahren ist zur Gewinnermittlung unter Berücksichtigung der steuerlichen Anforderungen nur dann geeignet, wenn es folgende Voraussetzungen erfüllt:

(1) Innerhalb der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe muß das Verfahren im Durchschnitt mehrerer Jahre zu einer in etwa gleich hohen Gewinnerfassung führen.
(2) Die Gewinnerfassungsquote muß so hoch sein, daß gegenüber anderen Steuerpflichtigen keine zu großen Abweichungen auftreten.[1)]
(3) Der Aufwand für den Steuerpflichtigen und für die Finanzverwaltung muß geringer sein als bei den übrigen Gewinnermittlungsformen.

Das geltende Durchschnittsatzverfahren verstößt gegen alle diese Anforderungen und zugleich gegen einige steuersystematische Regelungen des Einkommensteuergesetzes. Aus theoretischer Sicht ist die Aufteilung des Gewinns in den Grundbetrag und die Lohnzuschläge nicht überzeugend. Die Vorgehensweise ist durch die Anknüpfung an das Einheitswertverfahren zwar systembedingt, aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist es aber nicht vertretbar, den Gewinn eines Betriebes aus Kapital- und Arbeitserträgen sukzessiv zusammenzusetzen. Grundsätzlich sind zur Gewinnschätzung Durchschnittsätze, die in Abhängigkeit vom Betriebssystem und der Betriebsgröße den Gewinn in einem Durchschnittsatz ausdrücken, besser geeignet.[2)]

Außerdem bestehen zwischen der Zielsetzung des Bewertungs- und des Einkommensteuergesetzes grundlegende Unterschiede. Die Einheitsbewertung, deren Ergebnisse für einige Jahre, nach den bisherigen praktischen Erfahrungen für einige Jahrzehnte Gültigkeit haben, geht von objektivierten, in Zukunft nachhaltig erzielbaren Reinerträgen aus. Durch die Probleme der Reinertragsschätzung ist bei der zukunftsbezogenen Betrachtung immer

1) Wie genau die Gewinnermittlung durch die Durchschnittsätze sein soll, läßt sich nicht festlegen. Abweichungen gegenüber den tatsächlichen Gewinnen von mehr als 20 - 25 % dürften aber nicht vertretbar sein.
2) Vgl. FECHT, R., Untersuchung 1970, S. 49.

zu erwarten, daß die Reinerträge vorsichtig geschätzt werden. Da zudem nicht die tatsächlich erzielten, sondern die im Durchschnitt erzielbaren Reinerträge angesetzt werden, treten bei der Gewinnschätzung automatisch Unterschiede zwischen tatsächlichen und geschätzten Gewinnen auf. Die Einkommensteuer erfaßt dagegen das in einer abgelaufenen Periode tatsächlich erzielte Einkommen. Die Anknüpfung der Einkommensteuer an entsubjektivierte Sollerträge verstößt gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.[1] Durch die unterschiedlichen Zielsetzungen bedingt ist es theoretisch nicht möglich, eine Verbindung zwischen Vermögensbewertung und Einkommensbesteuerung herzustellen. Geschieht das, so wird eine Zielsetzung immer verletzt.

Selbst wenn die Durchschnittsätze im Durchschnitt mehrerer Jahre zu einer zutreffenden Gewinnermittlung führen, können Steuervorteile auftreten. Die Durchschnittsatzgewinne sind pro Jahr tendenziell gleich hoch, die tatsächlich erzielten Gewinne können erheblich schwanken. Sofern das Gesamteinkommen im Progressionsbereich der Einkommensteuer liegt, führt die Gewinnglättung der Durchschnittsätze zu Steuervorteilen. Von diesen theoretischen Überlegungen abgesehen ist die Qualität des Durchschnittsverfahrens von den praktisch erzielten Ergebnissen abhängig. Vor der Einkommensteuerreform 1980 lag die durchschnittliche Gewinnerfassungsquote im Bundesdurchschnitt bei etwa 20 %, wobei zwischen den einzelnen Betriebsformen Unterschiede bestanden.[2] Die Gewinnerfassung nach der Neuregelung hat KASTEN untersucht und dabei für den Durchschnitt mehrerer Jahre Gewinnerfassungsquoten von 76 % bei Veredelungsbetrieben und bis zu 112 % bei Marktfruchtbetrieben berechnet.[3] Diese Quoten legen den Schluß nahe, daß die Neuregelung der Einkommensbesteuerung zu einer realistischen Gewinnermittlung führt. Die Durchschnittswerte zeigen die tatsächlich bestehenden Unterschiede zwischen den Betrieben und die gravierende Ungleichbehandlung jedoch nicht. Erst die nähere Analyse macht deutlich, daß die Gewinnerfassungsquote in Abhängigkeit vom Betriebssystem, der Erwerbsform, dem Vieh- und Arbeitskräftebesatz und der tatsäch-

1) Vgl. FECHT, R., Untersuchung 1970, S. 51.
2) Vgl. LANDWIRTSCHAFTSKOMMISSION, Gutachten 1978, S. 42-58; KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 299-300.
3) Vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 96; KASTEN, H.-H., Untersuchungsergebnisse 1984, S. 466-468.

lichen Gewinnsituation der Betriebe sehr unterschiedlich ist.[1] Für die Unterschiede ist sowohl die ungenügende Erfassung der Reinerträge als auch die mangelhafte Berücksichtigung der kalkulatorischen Unternehmerlöhne verantwortlich.

Durch die Anknüpfung der Gewinnermittlung an die Vermögensbewertung wirken sich alle Schwächen der Einheitsbewertung auch bei der Einkommensbesteuerung aus. So ist der Reinertrag als Maßstab für die Eigenkapitalverzinsung nicht geeignet, weil die Reinerträge bei der Einheitsbewertung um etwa die Hälfte zu niedrig angesetzt worden sind und sich zudem in der Zwischenzeit nicht nur in der absoluten Höhe, sondern auch in der Relation zwischen den Betrieben geändert haben. Bei der Einkommensermittlung wird deshalb nicht 1/18, sondern 1/6 oder 1/5 des Ausgangswertes als Reinertrag angesetzt. Dadurch kann die niedrige Ausgangsbasis der Reinerträge zwar angehoben werden, die Ungleichmäßigkeiten durch die unterschiedliche Reinertragsentwicklung werden aber noch verstärkt. Aufgrund der veralteten Einheitswerte kann bei der Gewinnermittlung die Eigenkapitalverzinsung nicht zutreffend erfaßt werden.

In der folgenden Tabelle sind die durchschnittlichen Reinerträge der Wirtschaftsjahre 1981/82 und 1982/83 für die einzelnen Betriebsformen zusammengefaßt. Die absolute Höhe der Reinerträge nach der Agrarberichterstattung ist mit den steuerlichen Reinerträgen nicht vergleichbar, da in den Agrarberichten höhere Unternehmerlöhne angesetzt werden.[2] Zwar sind auch die Vergleichswerte der einzelnen Betriebsformen unterschiedlich, doch ist ihr Unterschied nicht so ausgeprägt wie der Unterschied der Reinerträge. Mit Ausnahme der Marktfruchtbetriebe sind die Vergleichswerte von der Betriebsgröße unabhängig. Das bedeutet, daß gerade die durch die Betriebsgröße beeinflußten Reinertragsunterschiede steuerlich nicht erfaßt werden. Die Tabelle zeigt, daß die tatsächlich erzielten Reinerträge pro Hektar bei den einzelnen Betriebsformen unterschiedlich und vor allem auch von der Größe des Betriebes abhängig sind. Durch die

1) Vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 92-110.
2) Für das Wirtschaftsjahr 1982/83 beispielsweise 26.780 DM für den Betriebsinhaber und 24.150 DM für männliche Familienangehörige, vgl. Agrarbericht 1984, Materialband, S. 173.

Durchschnittsätze werden dagegen innerhalb einer Betriebsform unabhängig von der Betriebsgröße in etwa gleich hohe Reinerträge pro Hektar berücksichtigt.

Betriebsgröße / Betriebsform	Standardbetriebseinkommen bis 30.000 DM	über 30.000 DM bis 50.000 DM	über 50.000 DM
Marktfruchtbau	- 225	+ 50	+ 611
Futterbau	- 562	+ 66	+ 525
Veredelung	- 328	+ 510	+ 1.098
Gemischt	- 512	+ 15	+ 570

Tabelle 11: Tatsächliche Reinerträge der Betriebsformen pro Hektar, Durchschnitt der Wirtschaftsjahre 1981/82 und 1982/83[1)]

b) Mängel der Lohnzuschläge

Beim Lohnansatz ist zunächst zu kritisieren, daß es sich nur um grobe Durchschnittswerte handelt, durch die weder betriebsindividuelle noch betriebsformtypische Verhältnisse berücksichtigt werden können. Da der aus den Einheitswerten abgeleitete Reinertrag auf objektiven Größen beruht, wirkt sich die Tüchtigkeit des Betriebsinhabers auf den Grundbetrag nicht aus. Durch die pauschalen Lohnansätze kann sie sich auch in den Lohnkomponenten des Gewinns nicht auswirken. Durch die Durchschnittsätze wird allein die durchschnittliche zeitliche Arbeitsleistung der Familienarbeitskräfte erfaßt, ihre Qualität und Effektivität dagegen nicht. In einem pauschalen Gewinnermittlungssystem ist das nicht möglich, darin liegt aber ein wesentlicher Grund für die unzutreffenden Gewinnschätzungen. Problematisch ist zusätzlich, daß auch der unterschiedliche zeitliche Arbeitsaufwand der einzelnen Betriebsformen nicht berücksichtigt wird.

Inwieweit sich der Lohnansatz auf den Durchschnittsatzgewinn auswirkt, läßt sich nur schwer beurteilen, da einerseits die Lohnansätze mit steigendem Ausgangswert zunehmen, andererseits die Begrenzung der Arbeitszeit auf 0,07 Vollarbeitskräfte pro Hektar bei kleineren Betrieben zu einer Beschränkung des Lohnan-

1) Quellen, Agrarbericht 1983, Materialband, S. 174-189 und Agrarbericht 1984, Materialband, S. 183-192.

satzes führt, während bei mittleren Betrieben die Zahl der tatsächlich vorhandenen Arbeitskräfte den Lohnansatz begrenzen kann. Da der Lohnansatz auf die Höhe des steuerlichen Durchschnittsatzgewinns wesentlich größere Auswirkungen als der Reinertrag hat, führen Ungenauigkeiten und Probleme bei seiner Ermittlung schnell zu deutlichen Gewinnunterschieden. Bei einem 20-Hektar-Betrieb mit einem Ausgangswert von 26.000 DM werden steuerlich 5.200 DM als Reinertrag erfaßt.[1] Für die Arbeitsleistung können maximal 1,4 Vollarbeitskräfte, das entspricht 19.600 DM, angesetzt werden.[2] Wird der Betrieb tatsächlich nur von einer Arbeitskraft bewirtschaftet oder kann steuerlich nur eine Arbeitskraft berücksichtigt werden, weil beispielsweise für die Ehefrau durch die Zahl der im Haushalt beköstigten Familienmitglieder kein Wert für die Arbeitsleistung berücksichtigt werden kann, vermindert sich der Lohnansatz auf 14.000 DM.

Ziel der Neugestaltung der Durchschnittsätze war es, die Gewinnerfassungsquote bei allen Betrieben absolut zu erhöhen und mit steigender Betriebsgröße eine höhere Gewinnerfassungsquote zu erreichen, um den absoluten Vorteil der Durchschnittsätze bei allen Betrieben in etwa auf einem gleichen Niveau zu halten. Zu diesem Zweck steigen die Lohnansätze pro Vollarbeitskraft bei einer Erhöhung des Ausgangswertes. Die Intervalle sind jedoch relativ groß. Durch die Staffelung des Lohnansatzes und seine gesetzliche oder tatsächliche Begrenzung läßt sich nur schwer erkennen, ob das Ziel einer von der Betriebsgröße abhängigen Gewinnerfassungsquote erreicht wird. Die Durchschnittsätze sind zwar so konzipiert, daß sich bei formaler Betrachtung eine steigende Gewinnerfassungsquote ergibt. Fraglich ist, ob sich das Ergebnis auch in der Praxis einstellt.

Der Reinertrag entwickelt sich bei steigender Betriebsgröße fast linear. Seine Erhöhung auf 1/5 des Ausgangswertes ab einem Ausgangswert von 25.000 DM wirkt sich nur geringfügig aus. Im Übergangspunkt resultiert daraus ein Mehrgewinn von

1) Vgl. § 13a Abs. 4 EStG. Ausgangswert 26.000 DM · 1/5 = Reinertrag von 5.200 DM.
2) Maximal 0,07 VAK pro Hektar · 20 Hektar = 1,4 VAK, 14.000 DM pro VAK · 1,4 VAK = Lohnansatz von 19.600 DM, vgl. § 13a Abs. 5 EStG.

833 DM. Die steigende Gewinnerfassungsquote kann daher nur durch den Lohnansatz erreicht werden. Sofern im Betrieb so viele Arbeitskräfte vorhanden sind, daß sich die Begrenzung von 0,07 Vollarbeitskräften pro Hektar auswirkt, besteht zwischen Betriebsgröße und Arbeitsmenge ein linearer Zusammenhang. Durch die höheren absoluten Lohnansätze pro VAK steigt die Gewinnerfassungsquote bei einer Erhöhung der Betriebsgröße. Sind im Betrieb weniger Arbeitskräfte als der steuerliche Höchstwert vorhanden, so kann der höhere Lohnansatz pro VAK durch die geringere Arbeitszeit pro Flächeneinheit kompensiert werden, wenn sich die Betriebsgröße erhöht.

Die folgende Tabelle zeigt die Gewinnentwicklung und Gewinnerfassung durch die Durchschnittsätze bei steigender Betriebsgröße. Bei der Berechnung ist ein von der Betriebsgröße unabhängiger Gewinn von 1.400 DM pro Hektar und ein von der Betriebsgröße unabhängiger Arbeitseinsatz von 0,07 VAK pro Hektar unterstellt worden. Der Vergleichswert der landwirtschaftlichen Nutzung beträgt 1.200 DM pro Hektar.

Betriebsgröße in Hektar	5	10	15	20	25
Ausgangswert	6.000	12.000	18.000	24.000	30.000
Grundbetrag	1.000	2.000	3.000	4.000	6.000
+ Betriebsleiterzuschlag	300	600	900	1.200	1.500
+ Lohnansatz	2.800	7.000	12.600	16.800	24.500
= steuerlicher Gewinn	4.100	9.600	16.500	22.000	32.000
tatsächlicher Gewinn	7.000	14.000	21.000	28.000	35.000
Erfassungsquote	58,6 %	68,6 %	78,6 %	78,6 %	91,4 %

Tabelle 12: Gewinnerfassungsquote bei linearem Zusammenhang zwischen Betriebsfläche, Arbeitseinsatz und Gewinn.

Das Beispiel zeigt, daß durch die Ausgestaltung der Durchschnittsätze eine mit zunehmender Betriebsgröße steigende Gewinnerfassung erreicht wird, wenn Gewinn und Arbeitseinsatz von der Betriebsgröße unabhängig sind. Entscheidend ist hier nicht die absolute Gewinnerfassungsquote, die von den Annahmen über den tatsächlichen Gewinn abhängig ist, sondern ihre Entwicklung in Ab-

hängigkeit von der Betriebsgröße. Die Annahme eines von der Betriebsgröße unabhängigen Gewinns und Arbeitseinsatzes ist jedoch, wie statistische Angaben zeigen, wirklichkeitsfremd. Geht man davon aus, daß bei einem 20-Hektar-Betrieb der durchschnittliche Arbeitsaufwand auf 0,06 Vollarbeitskräfte pro Hektar und bei einem 25-Hektar-Betrieb auf 0,05 Vollarbeitskräfte pro Hektar sinkt, so verringert sich die Gewinnerfassungsquote nach den Daten des Beispiels bei diesen Betriebsgrößen auf 70,0 % beziehungsweise auf 71,4 %. Neben einem sinkenden Arbeitsaufwand bei steigender Betriebsgröße können mit der Betriebsgröße steigende Gewinne pro Flächeneinheit zu einer Verringerung der Gewinnerfassungsquote führen. Das Beispiel zeigt, daß es keineswegs sichergestellt ist, daß mit zunehmender Betriebsgröße auch die Gewinnerfassungsquote steigt. Das hat zur Folge, daß der Vorteil der Durchschnittsätze bei den verschiedenen Betriebsgrößen unterschiedlich ist. Selbst eine zunehmende Gewinnerfassungsquote kann zu einem gleich hohen absoluten Vorteil bei unterschiedlichen Betriebsgrößen führen. Beträgt die Gewinnerfassungsquote für Betriebe mit einem tatsächlichen Gewinn von 20.000 DM etwa 50 %, so werden 10.000 DM des Gewinns nicht erfaßt. Selbst wenn die relative Gewinnerfassung für Betriebe mit einem tatsächlichen Gewinn von 40.000 DM auf 75 % ansteigt, ist der absolute Vorteil in Höhe von 10.000 DM bei beiden Betriebsgruppen gleich. Steigt die Gewinnerfassungsquote bei diesen Betrieben nur auf 60 %, so werden 16.000 DM des Gewinns steuerlich nicht erfaßt, also absolut betrachtet mehr als bei Betrieben mit geringeren Gewinnen.

Ein weiterer Nachteil der Lohnansätze liegt darin, daß der Wertansatz zwar vom Ausgangswert, d.h. indirekt von der Ertragsfähigkeit des Betriebes abhängig ist, der mengenmäßige Arbeitseinsatz aber ausschließlich an der Betriebsfläche gemessen wird. Sofern im Betrieb genügend Arbeitskräfte vorhanden sind, führt eine Flächenaufstockung immer zu einer Erhöhung des mengenmäßigen Arbeitsaufwandes und damit zu einer Erhöhung des gesamten Lohnansatzes. Sofern der Ausgangswert einen der Grenzwerte überschreitet, erhöht sich

gleichzeitig der wertmäßige Lohnansatz pro Arbeitskraft. Erfolgt eine 'Vergrößerung' des Betriebes durch eine Erhöhung der Tierbestände, so hat das keine Auswirkungen auf die steuerlich erfaßte mengenmäßige Arbeitsleistung. Die Erhöhung des Ausgangswertes kann nur dazu führen, daß der bisherige mengenmäßige Arbeitseinsatz höher bewertet wird.

Das folgende Beispiel verdeutlicht das Problem: Gegeben ist ein Betrieb mit einer Wirtschaftsfläche von 13 Hektar und einem Ausgangswert von 16.800 DM im Fall A und ein Betrieb mit einer Wirtschaftsfläche von 15 Hektar und einem Ausgangswert von 19.500 DM im Fall B. In beiden Betrieben erhöht sich der Ausgangswert um 6.600 DM. Die Erhöhung soll einmal durch den Erwerb einer zusätzlichen Fläche von 5 Hektar erfolgen, zum anderen durch eine Aufstockung des Tierbestandes um 10 Vieheinheiten. Unterstellt wird, daß sich der tatsächliche Gewinn bei beiden Aufstockungsvarianten um den gleichen Betrag erhöht.

Aufstockungsvariante	Gewinnbestandteile	A	B
Durchschnittsatzgewinn vor Aufstockung	Grundbetrag	2.800	3.250
	Betriebsleiterzuschlag	840	975
	Lohnansatz	10.920	12.600
	Gesamtgewinn[1)]	14.560	16.825
Durchschnittsatzgewinn nach Flächenaufstockung	Grundbetrag	3.900	5.220
	Betriebsleiterzuschlag	1.170	1.305
	Lohnansatz	15.120	19.600
	Gesamtgewinn[1)]	20.190	26.125
	Gewinnänderung	+ 5.630	+ 9.300
Durchschnittsatzgewinn nach Aufstockung des Tierbestandes	Grundbetrag	3.900	5.220
	Betriebsleiterzuschlag	1.170	1.305
	Lohnansatz	10.920	14.700
	Gesamtgewinn[1)]	15.990	21.225
	Gewinnänderung	+ 1.430	+ 4.400

1) Durchschnittsatzgewinn jeweils ohne Zinsen, Pachten und Nutzungswert der Wohnung.

Das Beispiel zeigt zunächst, daß die Erhöhung des Durchschnittsatzgewinns von der bisherigen Betriebsgröße abhängig ist. Im Fall B gerät der Betrieb in beiden Aufstockungsvarianten auf einen Ausgangswert von über 25.000 DM, Grundbetrag und Lohnansatz erhöhen sich überproportional, während der Betrieb im Fall A im gleichen Ausgangswertintervall verbleibt. Das Beispiel zeigt weiterhin, daß der Durchschnittsatzgewinn bei einer Flächenaufstockung deutlich stärker steigt als bei einer Aufstockung des Viehbestandes. Im Fall A resultiert die Gewinnerhöhung bei Viehaufstockung ausschließlich aus einer Erhöhung des Grundbetrages und des Betriebsleiterzuschlages, im Fall B erhöht sich zusätzlich der Lohnansatz für die bisher bewirtschaftete Fläche. Da sich bei der Aufstockung des Tierbestandes der steuerlich berücksichtigte mengenmäßige Arbeitseinsatz nicht verändert, ist die durch die Durchschnittsätze erfaßte Gewinnänderung geringer als bei einer Flächenaufstockung. Daraus könnte der Schluß gezogen werden, daß eine Aufstockung des Tierbestandes zu einer geringeren Gewinnerfassung führt. Das ist aber nur der Fall, wenn sich der tatsächliche Gewinn in beiden Aufstockungsvarianten - wie hier unterstellt - gleichmäßig verändert. In der Realität ist das nicht bei allen Tierarten der Fall. Der Gewinn pro Vieheinheit unterscheidet sich bei den einzelnen Tierarten erheblich, da die Umrechnungsschlüssel vom Futterbedarf und nicht von der Gewinnwirkung der Tierarten ausgehen. Die Erhöhung des Ausgangswertes richtet sich nach der Zahl der Vieheinheiten, die Erhöhung des tatsächlichen Gewinns ist entscheidend von der Tierart abhängig. Deshalb wird eine Aufstockung des Tierbestandes durch die Durchschnittsätze nur sehr unvollständig zum Ausdruck gebracht. Bei einigen Tierarten wie Legehennen und Schweinemast kann die Gewinnerhöhung annähernd vollständig erfaßt werden, während sie insbesondere bei Milchkühen nur völlig unzureichend berücksichtigt wird.[1)] Die Gewinnerhöhung durch eine Aufstockung des Tierbestandes ist daneben von der Zahl der vorhandenen Arbeitskräfte abhängig. Wenn durch die Erhöhung des Tierbestandes ein höherer Lohnsatz pro Vollarbeitskraft notwendig wird, steigt der Durchschnittsatzgewinn um so stärker, je mehr Arbeitskräfte vorhanden sind.

---

1) Vgl. dazu auch KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 97-102.

Hat der Betrieb die nach dem Bewertungsgesetz zulässigen Vieheinheiten noch nicht erreicht oder werden die Fortschreibungsgrenzen nicht überschritten, so wirkt sich eine Aufstockung des Tierbestandes überhaupt nicht auf den Durchschnittsatzgewinn aus. Eine Flächenaufstockung führt dagegen immer zu einer Gewinnerhöhung. Die unzureichende Berücksichtigung der Tierbestände im Bewertungsgesetz und die vom betriebsindividuellen Tierbestand unabhängige Erfassung der mengenmäßigen Arbeitsleistung sind wesentliche Gründe für unterschiedliche Gewinnerfassungsquoten in den einzelnen Betrieben.

Schließlich kann die Art der Berechnung der Lohnansätze die steuerlichen Gewinne verzerren. Betrachtet man zwei gleich große Betriebe mit gleicher Ertragsfähigkeit, von denen der eine durch eine Arbeitskraft, der andere dagegen durch 1,5 Arbeitskräfte bewirtschaftet wird, so kann der Gewinnunterschied zwischen den beiden Betrieben bis zu 7.000 DM zugunsten des ersten Betriebes betragen. Der geringere Arbeitseinsatz in einem Betrieb kann durch die steuerlichen Vorschriften ausschließlich rechnerisch bedingt sein, indem beispielsweise bestimmte Familienangehörige steuerlich nicht berücksichtigt werden können. Besondere Auswirkungen ergeben sich bei der Berechnung des Lohnansatzes für Nebenbetriebe. In Baden-Württemberg werden bei diesen Betrieben 0,07 VAK/Hektar angesetzt, während in Bayern und Rheinland-Pfalz nur 0,02 VAK/Hektar berücksichtigt werden. Bei einem 10-Hektar-Betrieb liegt eine Differenz von 0,5 VAK vor, die zu einem Gewinnunterschied von 4.000 DM bis 7.000 DM führt. Die Gewinndifferenz ist bei Nebenbetrieben steuerlich voll wirksam. Die Berechnungsprobleme führen durch eine unterschiedliche Auslegung zu regionalen Unterschieden in der Gewinnerfassung. Die bisher angesprochenen Mängel der Durchschnittsätze haben zur Folge, daß steuerlich bei den einzelnen Betrieben selbst dann ein unterschiedlicher Gewinn erfaßt wird, wenn die Betriebe den gleichen Ausgangswert haben und auch tatsächlich gleich hohe Gewinne erwirtschaften.

c) Gewinnunterschiede zwischen vergleichbaren Betrieben

Der entscheidenste Mangel der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen liegt jedoch darin, daß es nicht gelingt, die gravierenden Gewinnunterschiede zwischen den in bezug auf den Ausgangswert und den Arbeitskräftebesatz vergleichbaren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zu erfassen. In den Agrarberichten werden die landwirtschaftlichen Betriebe nach der Höhe ihres tatsächlichen Gewinns pro VAK in vier gleich große Gruppen unterteilt. Zwischen den Betrieben des untersten und des obersten Viertels bestehen erhebliche Gewinndifferenzen, die bei einigen Betriebsformen bis zu 70.000 DM betragen können. Dieses Ergebnis ist zunächst nicht überraschend, da zu erwarten ist, daß der Gewinn bei kleinen Betrieben absolut, vielleicht auch relativ geringer ist als bei großen Betrieben. Überraschend ist erst, daß die 'Durchschnittsbetriebe' der unteren drei Klassen in bezug auf die Betriebsgröße und Ertragsfähigkeit, gemessen am Vergleichswert, nur geringe Unterschiede aufweisen. Der Durchschnittsbetrieb des obersten Viertels ist so groß, daß die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen nicht mehr in Betracht kommt. In den anderen drei Gruppen werden die tatsächlichen Gewinne in unterschiedlichem Umfang erfaßt.

Für das Wirtschaftsjahr 1981/82 ergeben sich folgende Unterschiede:[1)]

Betriebsgruppe	unterstes Viertel	unteres Viertel	oberes Viertel	oberstes Viertel
Betriebsgröße in Hektar	23,84	22,17	24,09	33,54
Vergleichswert DM pro Hektar	1.284	1.319	1.322	1.573
Fremdkapital DM pro Hektar	4.699	3.677	3.360	3.291
Familienarbeitskräfte pro Hektar	0,0523	0,0583	0,0523	0,0357
Tatsächlicher Gewinn/Betrieb	1.492	18.583	30.959	63.277
Tatsächlicher Gewinn pro Hektar	63	838	1.285	1.886
Durchschnittsatzgewinn ohne Zinsen	25.108	25.406	25.600	-
Zinsaufwand[2)]	6.721	4.891	4.856	-
Durchschnittsatzgewinn[3)]	18.387	20.515	20.744	-

1) Quelle: Agrarbericht 1983, Materialband, S. 41 und eigene Berechnungen. Es wurde vom tatsächlichen Arbeitskräftebesatz ausgegangen.
2) Es wurde ein Zinssatz von 6 % unterstellt.
3) Durchschnittsatzgewinn ohne Pachtzahlungen und ohne Mietwert der Wohnung.

Für das Wirtschaftsjahr 1982/83 ergeben sich folgende Unterschiede:[1)]

Betriebsgruppe	unterstes Viertel	unteres Viertel	oberes Viertel	oberstes Viertel
Betriebsgröße in Hektar	21,75	21,26	25,07	35,78
Vergleichswert DM pro Hektar	1.269	1.229	1.294	1.546
Fremdkapital DM pro Hektar	5.307	3.845	3.509	3.449
Familienarbeitskräfte pro Hektar	0,0578	0,0632	0,0595	0,3467
Tatsächlicher Gewinn/Betrieb	3.532	23.696	37.137	70.740
Tatsächlicher Gewinn pro Hektar	162	1.114	1.482	1.977
Durchschnittsatzgewinn ohne Zinsen	24.500	25.343	28.993	-
Zinsaufwand[2)]	6.926	4.905	5.278	-
Durchschnittsatzgewinn[3)]	17.574	20.438	23.715	-

Bei der Interpretation ist zu beachten, daß der Durchschnittsbetrieb des oberen Viertels im Wirtschaftsjahr 1981/82 gerade noch, im Wirtschaftsjahr 1982/83 gerade nicht mehr unter den Anwendungsbereich des § 13a EStG fällt. Einzelne Betriebe dieser Gruppe, aber auch der beiden unteren Gruppen, können steuerlich den Gewinn mit Hilfe einer anderen Gewinnermittlungsmethode ermitteln. Die Masse der Betriebe wird aber die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen anwenden. Ferner ist zu berücksichtigen, daß in einer Gruppe nicht zwingend die gleichen Betriebe wie im Vorjahr enthalten sein müssen, sondern sich die Zusammensetzung bei Gewinnänderungen der einzelnen Betriebe in jedem Jahr ändern kann. Langfristig ist damit zumindest theoretisch ein Ausgleich zwischen zu hoher und zu niedriger Gewinnerfassung in den einzelnen Jahren möglich. Praktisch ist aber zu erwarten, daß trotz schwankender Gewinne in einzelnen Jahren ein Betrieb langfristig zu einer bestimmten Gruppe gehört.

---

1) Quelle: Agrarbericht 1984, Materialband, S. 57 und eigene Berechnungen.
2) Es wurde ein Zinssatz von 6 % unterstellt.
3) Durchschnittsatzgewinn ohne Pachtzahlungen und ohne Mietwert der Wohnung.

Die Ergebnisse zeigen eine eindeutige Tendenz. Für das unterste Viertel der Betriebe wird durch die Durchschnittsätze ein viel zu hoher Gewinn ermittelt, sie werden, falls sie nicht freiwillig eine andere Gewinnermittlungsart wählen, steuerlich benachteiligt. Beim unteren Viertel entspricht der Durchschnittsatzgewinn in etwa dem tatsächlichen Gewinn, während beim oberen Viertel der tatsächliche Gewinn nur teilweise erfaßt wird. Das zeigt deutlich, daß gerade die großen, überdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe durch die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen am meisten begünstigt werden. Bei der Interpretation ist zu beachten, daß es sich hier um Gruppendurchschnittswerte handelt und durch die Durchschnittsbildung innerhalb der einzelnen Gruppen bereits eine Nivellierung eintritt. In konkreten Betrieben können die Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Gewinn und dem steuerlichen Durchschnittsatzgewinn noch wesentlich größer sein.

Die Aufgliederung der Ergebnisse nach Betriebsformen und Betriebsgröße in den Agrarberichten zeigt, daß die Gewinnunterschiede zwischen gut und schlecht wirtschaftenden Betrieben in allen Betriebsformen und bei allen Betriebsgrößen vorhanden sind. Trotz der unterschiedlichen Struktur der landwirtschaftlichen Betriebe in den einzelnen Bundesländern und des sich regional unterschiedlich auswirkenden Witterungsverlaufs treten die Gewinndifferenzen in allen Bundesländern auf.

Die Aussagen werden durch die Untersuchungen von KASTEN bestätigt. Er hat anhand von Buchführungsergebnissen im Landwirtschaftskammerbezirk Hannover gezeigt, daß es bei unterdurchschnittlich wirtschaftenden Betrieben, bei Marktfruchtbaubetrieben auch bei durchschnittlich wirtschaftenden Betrieben durch die Durchschnittsätze zu einer zu hohen Gewinnerfassung kommt.[1)]

---

1) Vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 106-108. Er hat auch gezeigt, daß in dieser Region in nicht buchführungspflichtigen Futterbaubetrieben die tatsächlichen Gewinne im Wirtschaftsjahr 1981/82 zwischen - 11.642 DM und + 50.233 DM schwankten, die Durchschnittsatzgewinne dagegen nur zwischen + 7.484 DM und+17.044 DM, vgl. S. 46. In Einzelfällen können durchaus Fehlschätzungen von bis zu 30.000 DM auftreten.

Die steuerlichen Auswirkungen der unterschiedlichen Gewinnerfassung sind von der Betriebsgröße und der Erwerbsform des Betriebes abhängig. In kleineren Vollerwerbsbetrieben führt eine zu hohe Gewinnerfassung zu keinen steuerlichen Folgen, weil trotz der zu hoch ausgewiesenen Gewinne durch die landwirtschaftlichen Freibeträge und den Grundfreibetrag keine Steuerschuld entsteht. Bei größeren Vollerwerbsbetrieben führt eine fehlerhafte Gewinnerfassung dagegen auch zu niedrigeren oder höheren Steuerzahlungen. Gravierender sind falsche Gewinnschätzungen bei Nebenerwerbsbetrieben. Da bei diesen Betrieben die allgemeinen Freibeträge und die Sonderausgabenpauschalen bereits durch das außerlandwirtschaftliche Einkommen ausgeschöpft sind, führt die mangelhafte Gewinnschätzung sofort zu steuerlichen Folgen. Die fehlerhafte Gewinnerfassung durch die Durchschnittsätze wird aber bei allen Betrieben durch die übrigen Steuervergünstigungen und das bei vielen Betrieben niedrige Gewinnniveau zum Teil ausgeglichen. Es ist zu vermuten, daß dieser Effekt zur Praktikabilität der Durchschnittsätze beiträgt.

Die Mängel in der Konzeption der Durchschnittsätze, die Mängel der Einheitsbewertung, die sich auch auf die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen auswirken, und die Berechnungsprobleme bei der Erfassung der Unternehmerlöhne führen dazu, daß die Gewinnerfassungsquote bei durchschnittlichen Verhältnissen je nach Betriebsform, Betriebsgröße, Erwerbsform und Region unterschiedlich hoch ist. Die Höhe der Gewinnerfassungsquote wird insbesondere durch die Zahl der nicht entlohnten Familienangehörigen, den Viehbesatz und die regionalen Ertrags- und Aufwandsunterschiede bestimmt. Tendenziell kann davon ausgegangen werden, daß die durchschnittliche Gewinnerfassungsquote bei den flächengebundenen Marktfruchtbaubetrieben am größten ist, sie kann dort sogar zu einer zu hohen Gewinnerfassung führen.[1] Die Marktfruchtbaubetriebe weisen im Durchschnitt die höchsten Vergleichswerte und die größte Betriebsfläche auf. Das führt dazu, daß im Durchschnittsatzverfahren

1) Vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 109 f.

hohe Lohnansätze berücksichtigt werden, obwohl der tatsächliche Arbeitsbedarf bei dieser Betriebsform am geringsten ist.[1] Bei den übrigen Betriebsformen liegt die durchschnittliche Gewinnerfassungsquote unter 100 %. Ursache dafür sind die geringeren Vergleichswerte, eine geringere Betriebsgröße und die unzureichende Erfassung des Gewinns der Tierbestände. Das Durchschnittsatzverfahren führt daher selbst bei durchschnittlichen Verhältnissen zu ungleichen Gewinnerfassungsquoten und damit zu einem Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sofern sich die tatsächliche Ertragslage der in bezug auf die im Durchschnittsatzverfahren erfaßten Größen vergleichbaren Betriebe unterscheidet, führt das Verfahren zu deutlichen Schätzfehlern. Die Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind offensichtlich.

Die grundlegenden, von der Rechtsprechung bereits mehrfach kritisierten Mängel des Durchschnittsatzverfahrens bestehen auch nach der Neuregelung noch. Die Neufassung der Durchschnittsätze hat lediglich zu einer im Durchschnitt höheren Gewinnerfassung geführt. Die Unterschiede zwischen den einzelnen Betrieben bestehen aber weiterhin, durch die Erhöhung der Gewinnerfassungsquote wirken sich diese Unterschiede noch stärker als bisher aus. Das Bundesverfassungsgericht hat sich bisher noch nicht mit der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen befaßt. Ein endgültiges Urteil über die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift aus juristischer Sicht, bei der die durchschnittliche Gewinnerfassung eine entscheidende Rolle spielt, ist deshalb nicht möglich. Zieht man die vom Bundesfinanzhof und dem Niedersächsischen Finanzgericht aufgestellten Grundsätze zur Beurteilung heran, so ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht zu vereinbaren.[2] Auch LEINGÄRTNER/ZAISCH stellen fest: "Für den Steuerrichter ist diese Vorschrift von der Natur der Sache her nach wie vor problematisch".[3] Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist das Durchschnittsatzverfahren dagegen eindeutig abzulehnen, da es nicht geeignet ist, die Gewinnunter-

---

1) Zu den Auswirkungen der Durchschnittsatzgewinnermittlung bei den einzelnen Betriebsformen und unterschiedlichen Betriebsgrößen vgl.auch KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 46-55. Die Aussagen beziehen sich auf die Altregelung der Durchschnittsätze.
2) Vgl. S. 319-322.
3) LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 287,Anm. 606.

schiede zwischen den Betrieben zu erfassen,und damit gegen die Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit verstößt.

d) Der Aufwand für die Gewinnermittlung

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen erfordert vom Steuerpflichtigen keine Aufzeichnungen, sondern lediglich den Nachweis einiger Größen wie Pacht- und Zinszahlungen.[1] Deshalb ist der Aufwand für den Steuerpflichtigen wesentlich geringer als bei der Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung oder Vermögensvergleich. Insofern wird eine der Zielsetzungen des § 13a EStG erreicht. Sein Vorteil besteht für viele Betriebe in der Ersparnis der Buchhaltungskosten, die im Durchschnitt zwischen 1.000 DM und 3.000 DM betragen können.[2] Allerdings muß beachtet werden, daß der Aufwand nicht generell mit Null angesetzt werden darf. Zwar dürfte jeder Land- und Forstwirt in der Lage sein, die notwendigen Steuererklärungen selbst zu erstellen. Ob er aber die einzelnen Steuervergünstigungen ohne Beratung in Anspruch nehmen kann, ist fraglich. Die überwiegende Mehrheit der Land- und Forstwirte ist aber mit Sicherheit nicht in der Lage, die Ergebnisse der Veranlagung zu überprüfen. Durch den Zusammenhang zwischen Einheitsbewertung und Einkommensbesteuerung können bei Flächenänderungen komplizierte verfahrenstechnische Fragen auftreten. Deshalb ist auch bei Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen die Inanspruchnahme eines steuerlichen Beraters notwendig. Dadurch entstehen Aufwendungen, die zwar deutlich geringer sind als bei Einnahmeüberschußrechnung oder Bestandsvergleich, aber auch nicht vernachlässigt werden dürfen.

Aus der Sicht der Finanzverwaltung ist es dagegen fraglich, ob die angestrebte Verwaltungsvereinfachung tatsächlich erreicht wird. Wird die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen dem Gesetz entsprechend durchgeführt, so sind eine Reihe von Voraussetzungen zu überprüfen. Bei jeder Veranlagung muß - zumindest bei Betrieben im oberen Anwendungsbereich - geprüft werden, ob die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen noch angewendet werden kann oder ob durch Flächen- oder Tierbestandsänderungen die Anwendungsgrenzen überschritten werden. Bei größeren Änderungen

1) Bei der Inanspruchnahme von sonstigen Steuervergünstigungen müssen auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen bestimmte Aufzeichnungen geführt werden, vgl. dazu BIEDERMANN, K., Aufbewahrungspflichten 1983, S. 695-704.
2) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 224 und KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 184-189.

sollte eine Mitteilung an die Bewertungsstelle erfolgen, damit dort geprüft werden kann, ob eine Fortschreibung des Einheitswertes notwendig ist. Dabei ist zu beachten, daß der Ausgangswert als zentrale Größe der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen für Manipulationen anfällig ist. Land- und Forstwirte, deren Ausgangswert in der Nähe der Anwendungsgrenze liegt, können durchaus versucht sein, durch die fiktive Verpachtung einer Teilfläche oder das Verschweigen von Zupachtungen die weitere Anwendung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen sicherzustellen. Da der Lohnansatz bei Überschreiten bestimmter Ausgangswerte sprunghaft um 2.000 DM steigt, sind auch unterhalb der Anwendungsgrenze derartige Manipulationen denkbar. In Gebieten mit geringen Flächengrößen, in denen Ketten- und Ringpachtverhältnisse üblich sind, kann die Finanzverwaltung derartige Manipulationen kaum aufdecken.

Nach § 13 Abs. 8 EStG sind die Gewinne aus besonderen Betriebsvorgängen gesondert zu erfassen. Wollte die Finanzverwaltung die Vorschrift tatsächlich strikt anwenden, wäre damit ein enormer Kontrollaufwand verbunden. Deshalb werden in der Praxis häufig nur Veräußerungsgewinne bei Grund und Boden und einige andere bedeutende Vorgänge, aber keinesfalls alle Zusatzgewinne berücksichtigt.[1)]

Vom Verwaltungsaufwand problematisch sind schließlich alle Fälle, in denen für nichtlandwirtschaftliche Nutzungen eine Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung notwendig ist. In der Praxis führen die meisten davon betroffenen Betriebe keine Aufzeichnungen, die Gewinne dieser Nutzungen werden geschätzt oder durch besondere pauschale Verfahren ermittelt, indem der Steuerpflichtige lediglich die Betriebseinnahmen aufzeichnet, von denen dann pauschale Betriebsausgaben abgesetzt werden.[2)] Führt der steuerpflichtige Land- und Forstwirt für die anderen Nutzungen tatsächlich Aufzeichnungen, so sind zwei Gewinnermittlungsarten in einem Betrieb vorhanden. Sofern Wirtschaftsgüter in beiden Betriebsbereichen eingesetzt werden, was je nach Art der Sondernutzung in unterschiedlichem Umfang der Fall ist, wird der Steuerpflichtige natürlich versuchen, einen möglichst hohen Teil des Aufwandes dem

---

1) "Sofern ohne Schwierigkeiten erkennbar ist, daß die Gewinne aus den in § 13a Abs. 8 Nr.1 bis 4 EStG genannten Nutzungsteilen oder Betriebsvorgängen offensichtlich den Freibetrag nicht übersteigen, kann aus Vereinfachungsgründen auf eine genaue Ermittlung der Gewinne verzichtet werden". FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 243.

2) Ein solches pauschales Verfahren besteht für die weinbauliche Nutzung.

Betriebsbereich 'Sondernutzungen' zuzurechnen. Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Rahmen der durch das Gesetz gesteckten Grenzen sicherzustellen, sind daher auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen Betriebsprüfungen notwendig. Für den Steuerpflichtigen hat die Durchschnittsatzgewinnermittlung verwaltungsmäßige Vorteile. Aus der Sicht der Finanzverwaltung ist die Entlastungswirkung dagegen zweifelhaft. Eine mit vertretbarem Aufwand durchführbare Gewinnermittlung wird nur erreicht, indem nicht alle Feinheiten beachtet werden und auf die Durchführung von Betriebsprüfungen häufig verzichtet wird. Zudem muß berücksichtigt werden, daß durch die Existenz der besonderen Gewinnermittlungsart an sich schon eine Mehrbelastung entsteht.

4. Sonstige Besonderheiten bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen

a) Übertragung stiller Rücklagen

Nach § 6b EStG können bei der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter aufgedeckte stille Rücklagen auf andere neu angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter übertragen werden. Die Anwendung dieser Vorschrift setzt Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich voraus. § 6c EStG läßt eine gegenüber § 6b EStG eingeschränkte Übertragung stiller Rücklagen auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechung und mit Hilfe von Durchschnittsätzen zu.[1] Nach dieser Vorschrift können bei der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden aufgedeckte stille Rücklagen zu 100 %, stille Rücklagen aus der Veräußerung von Aufwuchs auf oder Anlagen im Grund und Boden zu 80 % auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden. Für Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn mit Hilfe von Durchschnittsätzen ermitteln, resultiert aus der eingeschränkten Übertragung stiller Rücklagen kaum ein Nachteil, da einerseits bedeutende Veräußerungsgewinne nur bei den begünstigten Wirtschaftsgütern entstehen und andererseits Gewinne aus der Veräußerung abnutzbarer Anlagegüter bereits im Grundbetrag abgegolten sind. Veräußerungsgewinne bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern können wegen der fehlenden Aufzeichnungen betragsmäßig auch gar nicht erfaßt werden.

---

1) Zu den Aufgaben und der Funktionsweise der §§ 6b, 6c EStG vgl. RUDOLPH, H., Bedeutung 1966, S. 157-160; RICHTER, H., WINTER, W., Gewinnübertragungen 1979, S. 27 und S. 172; BIERGANS, E., Einkommensteuer 1983, S. 350-362.

Prinzipiell ist gegen die Übertragung von Veräußerungsgewinnen bei nichtbuchführungspflichtigen Betrieben nichts einzuwenden, die Vorschrift ist hier genauso zweckmäßig oder unzweckmäßig wie bei buchführungspflichtigen Betrieben.[1)]

Absolut unvereinbar mit den steuerlichen Gerechtigkeitsvorstellungen und dem System der Einkommensteuer ist aber die konkrete Ausgestaltung der Übertragung stiller Rücklagen bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen. Nach § 13a Abs.8 EStG sind lediglich Veräußerungsgewinne bestimmter, vor allem nichtabnutzbarer Wirtschaftsgüter in den Durchschnittsatzgewinn einzubeziehen. Aufgrund dieser Regelung wird in der Literatur einhellig die Auffassung vertreten, daß früher einmal nach § 6c EStG auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragene stille Rücklagen nur bei der Veräußerung nichtabnutzbarer Wirtschaftsgüter steuerlich zu erfassen sind, dagegen nicht bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.[2)] Diese Auffassung hat zur Folge, daß Land- und Forstwirte, die Veräußerungsgewinne auf abnutzbare Wirtschaftsgüter übertragen, die Veräußerungsgewinne nicht nachversteuern müssen, da bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG die Normalabschreibung angesetzt wird und bei der Veräußerung der Ersatzwirtschaftsgüter eine Hinzurechnung nicht erfolgt. LEINGÄRTNER/ZAISCH fassen die Literaturmeinung folgendermaßen zusammen: "Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Sachanlagevermögens ist noch ein normaler Vorgang, der nicht zu Zuschlägen nach § 13a Abs. 8 EStG führt. Dies gilt auch, wenn der "Buchwert" deshalb besonders niedrig ist, weil Veräußerungsgewinne i.S.d. §§ 6c, 6b EStG von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt wurden. Da auch die Verminderung der AfA durch die

---

1) Zur Begründbarkeit des § 6b EStG vgl. insbesondere SCHNEIDER, D., Besteuerung 1976, S. 197-210 und KLEINEIDAM, H.-J., SEUTTER, K., Ersatzzeitpunkt 1977, S. 361-365 und S. 409-411.

2) Vgl. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, H., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 138 zu § 13a EStG; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 401 f.; KANZLER, H.J., Übertragung 1983, S. 509 f.; RICHTER, H., Gewinnübertragung 1979, S. 339 f., der Zweifel an der Gesetzesinterpretation hegt, eine Hinzurechnung aber auch für kaum möglich hält.

Übertragung eines 6c Gewinns nicht als Zuschlag angesetzt wird, ist auch die schlagartige Aufdeckung der stillen Rücklagen durch Veräußerung kein besonderer Betriebsvorgang im Sinne des § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG"[1]. Diese herrschende Auffassung ist abzulehnen, da sie dazu führt, daß unter § 13a EStG fallende Land- und Forstwirte grundsätzlich steuerpflichtige Gewinne steuerfrei vereinnahmen können und dadurch sowohl gegenüber allen anderen Land- und Forstwirten als auch gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen begünstigt werden.

Ein Beispiel soll die Problematik verdeutlichen: Ein Landwirt mit Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen erzielt im Jahr 1984 bei der Veräußerung eines Betriebsgrundstücks einen Veräußerungsgewinn von 40.000 DM. Im Jahr 1985 kann er diesen Veräußerungsgewinn auf ein neu angeschafftes Grundstück oder auf einen neu angeschafften Mähdrescher mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren übertragen. Überträgt er den Veräußerungsgewinn auf das Grundstück, so muß er ihn bei einer späteren Veräußerung des Grundstücks nachversteuern. Setzt er den Veräußerungsgewinn dagegen von den Anschaffungskosten des Mähdreschers ab, so erfolgt nach herrschender Auffassung keine Nachversteuerung. Der Veräußerungsgewinn bleibt steuerfrei, unabhängig davon, ob der Mähdrescher schon nach 2 Jahren oder erst am Ende seiner Nutzungsdauer veräußert wird.

Aus dem System des Einkommensteuergesetzes folgt m.E. zwingend, daß eine Nachversteuerung erfolgen muß. Sie kann erfolgen, indem während der Nutzungsdauer die durch die Übertragung der stillen Rücklagen verursachte Abschreibungsminderung von 4.000 DM pro Jahr dem Durchschnittsatzgewinn hinzugerechnet wird oder indem beim Ausscheiden des Mähdreschers der Gesamtbetrag der übertragenen stillen Rücklagen als steuerpflichtiger Gewinn erfaßt wird.[2] Die jährliche Hinzurechnung der Abschreibungsminderung erfordert für die betroffenen Wirtschaftsgüter das Führen eines Bestandsverzeich-

---

1) LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 306, Anm. 656.

2) Bei Gewinnermittlung nach § 13a EStG ist eine nochmalige Übertragung nicht möglich, da jetzt ein abnutzbares Anlagegut veräußert wird.

nisses. Eine solche Regelung ist für nichtbuchführungspflichtige Landwirte zwar mit einem gewissen Aufwand verbunden und wohl auch nicht einfach nachprüfbar. Da es sich bei § 6c EStG aber um eine für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Regelung handelt, könnte die Führung des Verzeichnisses bei Inanspruchnahme der Vorschrift durchaus verlangt werden. Der veranlagungstechnische Aufwand ist natürlich größer, wenn der Veräußerungsgewinn nicht auf ein einziges Wirtschaftsgut, wie das im Beispiel unterstellt wurde, sondern auf mehrere Wirtschaftsgüter mit unterschiedlicher Nutzungsdauer übertragen wird. Unlösbare Probleme dürfte aber auch dieser Fall nicht verursachen.[1)]

Veranlagungstechnisch einfacher ist es, den ursprünglich übertragenen Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung des Wirtschaftsgutes, auf das er übertragen wurde, in einem Betrag zu erfassen. Hier können keine veranlagungstechnischen Probleme auftreten, denn bei der Inanspruchnahme des § 6c EStG ist ein besonderes Verzeichnis anzulegen, in das unter anderem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der neu beschafften Wirtschaftsgüter und der übertragene Gewinnbetrag einzutragen sind. Die Wirtschaftsgüter sind bekannt, bei ihrem physischen Ausscheiden kann der ursprünglich übertragene Veräußerungsgewinn steuerlich erfaßt werden. Da dieses Verfahren bei nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern funktioniert, ist nicht einzusehen, warum es bei abnutzbaren nicht anwendbar sein sollte. Diese zweite Variante hat aber zur Folge, daß die stillen Rücklagen auf einen Schlag aufgelöst und besteuert werden müssen, was bei dem progressiven Einkommensteuertarif zu steuerlichen Nachteilen führen kann. Deshalb ist die erste Variante zweckmäßiger, möglich wäre auch ein Wahlrecht.

HERRMANN/HEUER/RAUPACH stellen allerdings fest: "§ 13a bietet uE auch keine Handhabe, zu dem nach § 13a ermittelten Durchschnittsatzgewinn jährliche Zuschläge in Höhe der durch die

---

1) Anderer Ansicht ist FELSMANN, der die Hinzurechnung der AfA-Minderung auch mit praktischen Schwierigkeiten begründet, vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 402.

Anwendung des § 6c ausgefallenen AfA vorzunehmen."[1] Eine Begründung für diese Auffassung wird nicht angegeben und ist für einen Nichtjuristen auch nicht erkennbar. In § 13a Abs. 8 Nr. 3 EStG wird von "Betriebsvorgängen", die bei der Ermittlung des Ausgangswertes noch nicht berücksichtigt worden sind, gesprochen, in Nr. 4 dieser Vorschrift wird eindeutig festgelegt, daß bei der Veräußerung von Grund und Boden entstehende Gewinne zum Durchschnittsatzgewinn addiert werden müssen. In der angegebenen Literatur wird einhellig die Auffassung vertreten, daß Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, beispielsweise Anteilen an Genossenschaften, und überdurchschnittliche Gewinne aus der Veräußerung von Zuchtvieh getrennt zu erfassen sind, da die Anteile nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen im bewertungsrechtlichen Sinne zählen und bei der Einheitsbewertung von durchschnittlichen Preisen ausgegangen wird, beide Faktoren folglich im Ausgangsbetrag noch nicht berücksichtigt sind. Die Übertragung und Auflösung stiller Rücklagen ist aber ebenfalls ein Vorgang, der im Ausgangsbetrag nicht erfaßt ist,und fällt deshalb aus betriebswirtschaftlicher Sicht eindeutig unter die Kategorie besondere "Betriebsvorgänge". Veräußerungsgewinne und -verluste bei abnutzbaren Anlagevermögen werden bei 13a-Landwirten nur deshalb nicht gesondert erfaßt, weil sie ohne Anlagenbuchführung gar nicht feststellbar sind. Daraus nun den Schluß zu ziehen, daß auch auf diese Wirtschaftsgüter übertragene Veräußerungsgewinne steuerlich überhaupt nicht mehr erfaßt werden dürfen, ist m.E. fehlerhaft und unbegründet. Für eine solche Auffassung sprechen nur veranlagungstechnische Schwierigkeiten, die aber ohne großen Aufwand lösbar sind. Ist man der Meinung, daß die bei der Veranlagung auftretenden Schwierigkeiten in der Praxis nicht lösbar sind, so ergibt sich zwingend, daß die Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf abnutzbare Anlagegüter bei 13a-Landwirten untersagt werden muß. Die derzeitige Rechtslage

---

1) HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 47 zu § 6c EStG. Für eine Hinzurechnung spricht sich OSTERMEIER aus, vgl. OSTERMEIER, P., Reinvestitionsvergünstigung 1977, S. 65.

beziehungsweise ihre Interpretation in der Literatur widerspricht dem System der Einkommensteuer und führt zu absolut nicht begründbaren Steuervorteilen für eine Gruppe, die allen Besteuerungsgrundsätzen widersprechen. Solange die gegenwärtige Rechtsauffassung noch besteht, kann man Landwirten, die ihren Gewinn mit Hilfe der Durchschnittsätze ermitteln - im Gegensatz zu den sonst üblichen Empfehlungen bei einer Gewinnübertragung nach § 6b EStG - nur raten, Veräußerungsgewinne soweit wie möglich auf abnutzbare Anlagegüter zu übertragen.

Für Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn nach Durchschnittsätzen ermitteln, gilt bei der Übertragung stiller Rücklagen eine weitere Besonderheit. Werden die stillen Rücklagen nicht im Jahr ihrer Aufdeckung auf andere Wirtschaftsgüter übertragen, so können sie in eine steuerfreie Rücklage überführt und in den nächsten zwei Jahren, bei der Erstellung von Gebäuden innerhalb von vier Jahren,[1)] mit den Anschaffungskosten neu beschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter verrechnet werden. Nach Ablauf dieser Fristen sind nicht übertragene Veräußerungsgewinne zu besteuern. Bei 13a-Landwirten hat die Finanzverwaltung die Frist bis zur steuerlichen Erfassung aus Vereinfachungsgründen in allen Fällen auf vier Jahre festgelegt, die eigentlichen Übertragungsfristen werden dadurch nicht verlängert.[2)] Diese Anordnung der Finanzverwaltung wird in der Literatur kritisiert, da sie sich auf keine Rechtsgrundlage stützt und zu keiner Vereinfachung führt, weil die fristgerechte Übertragung der Veräußerungsgewinne auf jeden Fall überprüft werden muß und bei dieser Prüfung gleichzeitig ohne größeren Aufwand die fristgerechte Auflösung der nicht übertragenen Gewinnteile geprüft werden kann.[3)] Die materiellen Auswirkungen sind allerdings gering. Da nicht übertragene Veräußerungsgewinne mit 6 % zu verzinsen sind, resultiert aus der Fristverlängerung kaum ein Vorteil für den Steuerpflichtigen, der andererseits die Möglichkeit hat, die Be-

1) Vgl. § 6b Abs. 3 EStG.
2) Vgl. Abschnitt 41 d Abs. 3 EStR 1984. Diese Auffassung ist umstritten. KANZLER ist der Auffassung, daß sich auch die Übertragungsfrist auf 4 Jahre verlängert, vgl. KANZLER, J., Übertragung 1983, S. 516.
3) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 313, Anm. 675.

steuerung bereits vor Ablauf der 4-Jahres-Frist zu beantragen, wenn er keine Reinvestitionen mehr plant.

b) Gewinnabzüge für Investitionen

Land- und Forstwirte, deren Gewinn mit Hilfe von Durchschnittsätzen ermittelt wird, können die verschiedenen zur Förderung von Investitionen gewährten Sonderabschreibungen nicht geltend machen, da es bei ihnen an einer Anlagenbuchführung und der steuerlichen Berechnung der Abschreibungen fehlt. Der Nichtansatz der Sonderabschreibungen ist bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung ein systemnotwendiges Element, Durchschnittsätze und Sonderabschreibungen schließen einander aus. Der Gesetzgeber verzichtet jedoch auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen nicht auf eine Förderung der Investitionen. Nach § 78 EStDV können bei beweglichen Wirtschaftsgütern 25 %, bei unbeweglichen 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, maximal aber nur 4.000 DM pro Wirtschaftsjahr, vom Gewinn abgezogen werden.[1] Der Abzug ist nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter zulässig und betriebsbezogen.

Der Abzugsbetrag, der zutreffend als Gewinnabzugsbetrag bezeichnet wird, hat auf den ersten Blick gewisse Ähnlichkeiten mit einer steuerlichen Sonderabschreibung. Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, daß die Auswirkungen völlig anders sind. Eine Sonderabschreibung bei Vermögensvergleich oder Einnahmeüberschußrechnung führt im Jahr ihrer Berücksichtigung zu einer Gewinnminderung, in den folgenden Jahren aufgrund der geringeren Normalabschreibung aber zu einer entsprechenden Gewinnerhöhung und löst deshalb nur eine Steuerverschiebung, aber keine endgültige Steuerersparnis aus. Dagegen führt der Gewinnabzug nach § 78 EStDV zu keiner Verminderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, in den Durchschnittsätzen wird ja die volle Normalabschreibung berücksichtigt. Durch den Gewinnabzug tritt folglich eine

1) Die begünstigten Wirtschaftsgüter sind in Anlage 1 und 2 zur EStDV enthalten.

endgültige Steuerersparnis ein. Er wirkt deshalb wie ein zusätzlicher Freibetrag bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen oder wie eine steuerfreie Investitionszulage. Bei maximaler Ausschöpfung des Abzugsbetrages und einem Grenzsteuersatz von 22 % beträgt die Steuerersparnis 880 DM, bei einem höheren Grenzsteuersatz erhöht sich der Vorteil entsprechend.

Der Gewinnabzugsbetrag stellt eine weitere steuerliche Begünstigung der Landwirte, die unter den Anwendungsbereich des § 13a EStG fallen, gegenüber allen anderen Land- und Forstwirten und gegenüber allen übrigen Steuerpflichtigen dar. Der Gewinnabzugsbetrag läßt sich nicht rechtfertigen.[1] Er verstößt gegen die Systematik der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen und stellt einen klaren Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar. Auch unter dem Gesichtspunkt der Investitionsförderung ist er nicht zu rechtfertigen. Der Gesetzgeber hat im Bereich der Land- und Forstwirtschaft bewußt darauf verzichtet, die Investitonsneigung durch Investitionszulagen zu fördern, sondern nur Sonderabschreibungen ermöglicht. Wenn eine bestimmte Gruppe aufgrund ihrer Gewinnermittlungsart, die schon zu steuerlichen Vergünstigungen führen kann, die Sonderabschreibungen nicht in Anspruch nehmen kann, gibt es keinen Grund, diese Gruppe durch zusätzliche Steuergeschenke zu belohnen. Daher ist unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die sofortige und ersatzlose Aufhebung dieser Vorschrift zu fordern.[2]

---

1) Auch KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 238 halten die Gewinnabzüge für nicht gerechtfertigt.

2) Die Vorschrift in ihrer gegenwärtigen Fassung läuft am Ende des Wirtschaftsjahres 1985/86 aus. Bisher ist allerdings stets eine Verlängerung der Gültigkeitsdauer erfolgt. Der Ablauf der Anwendungsfrist bietet aber eine gute Gelegenheit, die Gewinnabzüge endgültig abzuschaffen.

5. Der Freibetrag nach § 34e EStG und seine Bedeutung für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Seit der Neuregelung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen wird allen Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn in dem im Veranlagungszeitraum beginnenden Wirtschaftsjahr nicht mit Hilfe der Durchschnittsätze ermitteln, ein Abzug von der Steuerschuld bis zu 2.000 DM gewährt.[1] Zweck der Vorschrift ist es, ein sprunghaftes Ansteigen der Steuerbelastung beim Übergang von der Durchschnittsatzgewinnermittlung zu einer anderen Gewinnermittlungsart zu vermeiden. Durch den Abzug von der Steuerschuld soll der Nachteil, der durch die Erfassung des gesamten Gewinns entsteht, ausgeglichen werden. Die Begünstigung soll sich lediglich im Übergangsbereich zwischen der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen und den anderen Gewinnermittlungsarten auswirken. Deshalb ist der volle Steuerabzug auf Gewinne bis zu 50.000 DM beschränkt, bei Gewinnen zwischen 50.000 DM und 60.000 DM wird er allmählich auf Null verringert.

Der Abzugsbetrag ist betriebs- und personenbezogen. Er wird einerseits jeder Person nur einmal gewährt, selbst wenn sie mehrere Betriebe bewirtschaftet, er wird andererseits pro Betrieb nur einmal gewährt, auch wenn mehrere Personen an einem Betrieb beteiligt sind. Diese doppelte Begrenzung führt zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Berechnung des Abzugsbetrages.[2] Der Steuerabzugsbetrag wird auch für verpachtete Betriebe gewährt. Begünstigt sind außerdem Aufgabe- und Veräußerungsgewinne, sofern sie nicht bereits durch andere Freibeträge steuerfrei sind.[3]

Die Anwendung des Steuerabzugsbetrages setzt voraus, daß positive Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorhanden sind,

---

1) Zum Anwendungsbereich im einzelnen vgl. KUTSCHER, G., Neuregelung 1980, S. 455; JOSTEN, J., Steuerermäßigung 1980, S. 457-458; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm.1133-1168; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 542-544, Anm. 1309-1311.

2) Vgl. die Berechnungsbeispiele bei JOSTEN, J., Steuerermäßigung 1980, S. 457-458 und LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 456-458, Anm. 1314-1315.

3) Vgl. §§ 14, 14a EStG.

die zu einer Steuerschuld führen. Zur Berechnung der Steuerermäßigung ist zunächst der durchschnittliche Steuersatz bezogen auf das Gesamteinkommen zu ermitteln. Der durchschnittliche Steuersatz wird mit den um den landwirtschaftlichen Freibetrag gekürzten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft multipliziert. Die Kürzung des Gewinns um den Freibetrag verhindert, daß dieser Gewinnteil doppelt begünstigt wird. Durch die Berechnung wird sichergestellt, daß sich der Abzugsbetrag nur auf die Steuerschuld, die durch land- und forstwirtschaftliche Einkünfte verursacht wird, auswirkt.[1)]

Durch die Gewährung des Steuerabzugsbetrages soll die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft verbessert werden. Man geht davon aus, daß alle Betriebe, deren Gewinne mit Hilfe der Durchschnittsätze ermittelt werden, steuerlich durch die zu geringe Gewinnerfassung begünstigt werden. Zum Ausgleich dieses Nachteils hat der Gesetzgeber für die übrigen Gewinnermittlungsformen den Steuerabzugsbetrag gewährt. Die Erhöhung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb des Agrarsektors wird aber nur bedingt erreicht. Sofern der Gewinn 50.000 DM nicht übersteigt, können alle Betriebe, die die Durchschnittsätze nicht anwenden, den Abzugsbetrag in Anspruch nehmen. Sofern bei ihnen überhaupt eine Steuerschuld entsteht, haben sie durch den Abzugsbetrag einen steuerlichen Vorteil. Der Abzugsbetrag entspricht im Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs einem Freibetrag von 9.090 DM. Eine Unterschätzung des Gewinns durch die Durchschnittsätze in diesem Umfang tritt aber nur bei einem Teil der Betriebe ein, für andere wird der Gewinn durch die Durchschnittsätze in etwa zutreffend erfaßt oder sogar überschätzt. Der Steuerabzugsbetrag hat deshalb nicht nur die Nachteile der aufzeichnungspflichtigen Betriebe gegenüber den Betrieben mit Durchschnittsatzgewinnermittlung ausgeglichen, sondern teilweise zu Vorteilen für die aufzeichnungspflichtigen Betriebe geführt.

---

1) Nach KASTEN führt die Erhöhung des Abzugsbetrages bei steigenden außerlandwirtschaftlichen Einkünften zu einer Begünstigung dieser Einkünfte, vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 23. Diese Auffassung ist nicht zutreffend, die Erhöhung des Abzugsbetrages resultiert aus der höheren Belastung der landwirtschaftlichen Einkünfte.

Alle Betriebe, die bereits vor der Neuregelung buchführungspflichtig waren und einen Gewinn von weniger als 50.000 DM haben, zahlen seither bis zu 2.000 DM weniger Steuern. Die erstmals buchführungspflichtigen Betriebe können den Belastungssprung vermindern oder sogar Vorteile erzielen. Der Steuerabzugsbetrag kann daher auch als staatliche Finanzierung der Buchhaltungsaufwendungen interpretiert werden. Unter diesem Gesichtspunkt ist allerdings besonders problematisch, daß er auch bei einer Gewinnschätzung gewährt wird. Die ihrer Buchführungspflicht nicht nachkommenden Betriebe sparen nicht nur die Buchführungsaufwendungen, sondern erhalten zusätzlich den Steuerabzugsbetrag. Daher ergibt sich kein besonderer Anreiz zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten. Der Betrieb kann sogar eine geringe Überschätzung des Gewinns in Kauf nehmen, ohne daß daraus Nachteile resultieren.

Da die Neufassung der Durchschnittsätze für einen Teil der Betriebe zu einer realistischen Gewinnschätzung führt, werden durch den Steuerabzugsbetrag tendenziell die mittleren Betriebe begünstigt. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft wird teilweise verbessert, gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen liegt eine gravierende Ungleichbehandlung vor. Der Steuerabzugsbetrag läßt sich nur innerhalb des dreigliedrigen Gewinnermittlungssystems begründen, obwohl er auch hier zu neuen Ungleichmäßigkeiten geführt und die Beurteilung der Steuerbelastung einzelner Betriebsgruppen erschwert hat. Sofern es gelingt, die Gewinne der bisher nicht aufzeichnungspflichtigen Betriebe in etwa zutreffend zu erfassen, ist der Steuerabzugsbetrag überflüssig und nicht begründbar.

Die durch die Neufassung der Durchschnittsätze erreichte höhere Gewinnerfassungsquote und der bei den übrigen Gewinnermittlungsarten gewährte Steuerabzugsbetrag führen dazu, daß die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen nicht in allen Betrieben die steuerlich zweckmäßigste Gewinnermittlungsart ist. Betriebe, deren Gewinn durch die Durchschnittsätze in etwa zutreffend erfaßt wird und deren Gewinn so

hoch ist, daß sich durch eine falsche Gewinnschätzung steuerliche Auswirkungen ergeben, können durch die Wahl einer anderen Gewinnermittlungsart steuerliche Vorteile erzielen. Während vor der Neuregelung das Wahlrecht des § 13a Abs. 2 EStG kaum eine praktische Bedeutung hatte, kann es jetzt für bestimmte Betriebe zweckmäßig sein, eine andere Gewinnermittlungsart zu wählen. Es besteht ein betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem.

6. Wahlmöglichkeiten bezüglich der Gewinnermittlungsart

Die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen kann bei zu hoher Gewinnerfassung steuerliche Nachteile haben. Deshalb besteht für alle Landwirte, die unter den Anwendungsbereich der Durchschnittsatzgewinnermittlung fallen, die Möglichkeit, ihren Gewinn durch Einnahmeüberschußrechnung oder Bestandsvergleich zu ermitteln.[1] Ist ein Land- und Forstwirt zur Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung verpflichtet, so kann er freiwillig den Bestandsvergleich als Gewinnermittlungsform wählen.[2] Es ist also jederzeit möglich, von der weniger anspruchsvollen Gewinnermittlungsart zur anspruchsvolleren überzugehen. Ein im Gesetz nicht vorgesehenes Wahlrecht besteht auch für aufzeichnungspflichtige Land- und Forstwirte. Solange die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nicht durch Zwangsmittel durchgesetzt wird, haben sie de facto ein Wahlrecht zwischen Gewinnschätzung und Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich oder Überschuß-

---

1) Vgl. § 13a Abs. 2 EStG. Der Steuerpflichtige muß die Anwendung einer anderen Gewinnermittlungsart spätestens bei Abgabe der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr beantragen. An diesen Antrag ist der Steuerpflichtige für 4 Jahre gebunden, d.h. er kann nicht für jedes Jahr eine andere Gewinnermittlungsart anwenden. Die Anerkennung der Einnahmeüberschußrechnung oder des Bestandsvergleichs durch die Finanzverwaltung setzt voraus, daß der Steuerpflichtige die entsprechenden Aufzeichnungen tatsächlich geführt hat. Zu den verfahrenstechnischen Einzelheiten des Wahlrechtes vgl. HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 23-38 zu § 13a EStG.

2) Vgl. § 4 Abs. 3 EStG.

rechnung.[1] Hier interessiert in erster Linie das Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen einerseits und Einnahmeüberschußrechnung beziehungsweise Bestandsvergleich andererseits. Das Wahlrecht ermöglicht den Landwirten, negative Auswirkungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart zu vermeiden. Insofern ist das Wahlrecht grundsätzlich geeignet, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Landwirtschaft zu erhöhen.

Die Entscheidung für eine bestimmte Gewinnermittlungsart ist in der Praxis jedoch mit erheblichen Problemen verbunden, da es bei jeder Gewinnermittlungsart einige spezielle steuerliche Regelungen gibt, die sich in Abhängigkeit von der Ertragslage und dem Investitionsvolumen des Betriebes unterschiedlich auswirken. Für die Entscheidung müssen die Gewinne der folgenden Perioden in etwa geschätzt werden können. Das setzt voraus, daß die Gewinne der Vergangenheit bekannt sind oder eine Prognoserechnung durchgeführt werden kann. Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen sind die tatsächlich erwirtschafteten Gewinne auch dem Betriebsinhaber nicht bekannt. Soll die Entscheidung auf einer einigermaßen sicheren Datengrundlage getroffen werden, muß für einige Jahre probehalber eine Gewinnermittlung nach einem anderen Verfahren durchgeführt oder eine betriebsbezogene Prognoserechnung erstellt werden. Da die Landwirte nur in wenigen Fällen in der Lage sein werden, eine derartige Gewinnermittlung durchzuführen, ist das Wahlrecht in der Praxis eingeschränkt. Es ist in erster Linie für die Betriebe von Bedeutung, die bereits für nichtsteuerliche Zwecke Aufzeichnungen führen. Die folgenden Ausführungen geben daher lediglich Hinweise darauf, unter welchen Voraussetzungen es zweckmäßig sein könnte, die Frage des Wechsels der Gewinnermittlungsform zu prüfen und welche Faktoren dabei zu beachten sind. Die wichtigsten bei der Entscheidung zu berücksichtigenden Faktoren sind in der folgenden Übersicht zusammengefaßt.

---

1) Zu den einzelnen Wahlrechten vgl. auch KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 229

Entscheidungsfaktoren \ Gewinnermittlungsart	Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen	Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung	Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich
Steuerliche Besonderheiten der Gewinnermittlungsarten	Zu geringe Gewinnerfassung durch Durchschnittsätze	Steuerabzugsbetrag bis zu 2.000 DM	Steuerabzugsbetrag bis zu 2.000 DM
	Gewinne aus Sondernutzungen und bestimmte Betriebseinnahmen bis zu 3.000 DM steuerfrei	Entsprechende Betriebseinnahmen sind steuerpflichtig	Entsprechende Betriebseinnahmen sind steuerpflichtig
	Gewinnabzug nach § 78 EStDV führt zu endgültiger Steuerersparnis, Wirkung ist von der Höhe der jährlichen Investitionen abhängig	Sonderabschreibungen führen zu Zins- und Liquiditätsvorteilen, Vorteilswirkung ist abhängig von Art und Umfang der Investitionen	Sonderabschreibungen führen zu Zins- und Liquiditätsvorteilen, Vorteilswirkung ist abhängig von Art und Umfang der Investitionen
	Bei Übertragung stiller Rücklagen sind endgültige Steuerersparnisse möglich	Keine endgültigen Steuerersparnisse, eingeschränkter Anwendungsbereich	Keine endgültigen Steuerersparnisse, voller Anwendungsbereich
	Zu hohe Gewinnerfassung durch Durchschnittsätze	Zutreffende Gewinnerfassung, Beeinflussung des jährlichen Gewinns durch bilanzpolitische Maßnahmen	Zutreffende Gewinnerfassung, Beeinflussung des jährlichen Gewinns durch bilanzpolitische Maßnahmen
	Entstandene Verluste werden nicht erfaßt	Verlustausgleich und Verlustabzug zulässig	Verlustausgleich und Verlustabzug zulässig
Kosten für Aufzeichnungen	Keine oder nur sehr geringe Kosten	Jährliche Kosten 1.000 - 2.000 DM	Jährliche Kosten 2.000 - 3.000 DM
		Einmalige Kosten bei Wechsel 2.000 - 3.000 DM	Einmalige Kosten bei Wechsel 2.000 - 3.000 DM
Risiko bei freiwilligem Wechsel der Gewinnermittlungsart	-	Tatsächliche Gewinne so hoch, daß Buchführungspflicht entsteht	Tatsächliche Gewinne so hoch, daß Buchführungspflicht entsteht
Bindungsdauer	-	4 Jahre	4 Jahre
Informationsgehalt	Keine Informationen über Lage des Betriebes	Nur beschränkte Aussagefähigkeit über Lage des Betriebes	Zeigt Lage des Betriebes, kann Daten für betriebswirtschaftliche Entscheidungen liefern

Übersicht 17: Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu berücksichtigende Entscheidungskriterien

Unter Berücksichtigung dieser Entscheidungsfaktoren können folgende Fälle unterschieden werden:[1)]

(1) Solange durch die Durchschnittsätze der Gewinn nicht vollständig erfaßt wird, ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart uninteressant. Das bedeutet, daß vor allem überdurchschnittlich wirtschaftende Betriebe die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen beibehalten können.

(2) Die Durchschnittsatzgewinnermittlung ist ebenfalls beizubehalten, wenn keine oder nur geringe außerlandwirtschaftliche Einkünfte vorliegen und die mit Hilfe der Durchschnittsätze ermittelten Gewinne des Betriebes nicht größer als 15.000 DM bis 25.000 DM sind. Die große Spannweite kommt zustande, weil die Sonderausgaben in jedem Betrieb unterschiedlich sind und die besonderen Steuervergünstigungen innerhalb der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen in unterschiedlicher Höhe in Anspruch genommen werden können.[2)]

(3) Wenn der Gewinn durch die Durchschnittsätze in etwa vollständig erfaßt wird und über den genannten Beträgen liegt, ist die Entscheidung vor allem von der Höhe der laufenden Aufzeichnungskosten abhängig. Sind sie geringer als der Steuerabzugsbetrag, dann kann sich der Wechsel der Gewinnermittlungsart lohnen.

(4) Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart ist zu prüfen, wenn tatsächlich Verluste erwirtschaftet werden, die mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können oder der tatsächliche Gewinn durch die Durchschnittsätze deutlich

---

1) Zu den Entscheidungssituationen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart vgl. auch KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 229-231.

2) Beispiel: Verheirateter Landwirt: Grundfreibetrag 8.424 + Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG 4.000 + Freibetrag nach § 13a Abs. 8 EStG 3.000 DM + Gewinnabzug nach § 78 EStDV 4.000 + Sonderausgaben (angenommen) 5.000 DM = 24.424 DM. Erst ab Gewinnen über diesem Betrag entsteht eine Steuerschuld, wenn alle Vergünstigungen ausgeschöpft werden können.

überschätzt wird. Sofern ein Verlustabzug oder Verlustausgleich nicht möglich ist oder die Gewinne unter den oben genannten Beträgen liegen, lohnt sich die 'Dokumentation' der Verluste beziehungsweise niedrigen Gewinne nicht, da den Kosten für die Gewinnermittlung keine Steuerersparnisse gegenüberstehen.

(5) Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart kann auch vorteilhaft sein, wenn in den Folgejahren größere Investitionen geplant sind. Bei Überschußrechnung oder Bestandsvergleich können dann in den ersten Jahren Sonderabschreibungen verrechnet werden, die zu endgültigen Steuervorteilen führen. Denn wenn nach vier Jahren wieder die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen angewendet wird, wirken sich die dann geringeren Abschreibungen steuerlich nicht aus. In diesem Fall sind vor allem die Auswirkungen der Sonderabschreibungen mit den Auswirkungen des Gewinnabzuges zu vergleichen.

(6) Bei Zuerwerbs- und Nebenerwerbslandwirten mit größeren außerlandwirtschaftlichen Einkommen ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart zu prüfen, wenn Verluste erzielt werden oder die Gewinne durch die Durchschnittsätze in etwa vollständig erfaßt oder überschätzt werden und größer als 10.000 bis 18.000 DM sind.[1)]

Die Entscheidung über den Wechsel der Gewinnermittlungsart ist von einer Vielzahl von Faktoren abhängig. Deshalb kann nur im Einzelfall eine endgültige Aussage darüber getroffen werden, ob sich ein Wechsel lohnt. Die Entscheidung wird zusätzlich dadurch erschwert, daß die zukünftigen Gewinne nur grob geschätzt und die Auswirkungen bestimmter Steuervergünstigungen,

---

1) 4.000 DM Gewinn werden durch den Freibetrag nach § 13 Abs. 3 EStG neutralisiert. Damit sich der Steuerabzugsbetrag voll auswirkt, sind im Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs zusätzliche Gewinne von 9.090 DM notwendig. Können zusätzliche Steuervergünstigungen ausgenutzt werden, so erhöht sich der notwendige Gewinn entsprechend. Sofern die Aufzeichnungskosten kleiner als 2.000 DM sind, kann sich ein Wechsel auch lohnen, wenn der Steuerabzugsbetrag nicht voll ausgeschöpft wird.

beispielsweise der Sonderabschreibungen, nur grob quantifiziert werden können.

Wird ein Wechsel der Gewinnermittlungsart geplant, so gilt, daß die Überschußrechnung in der Regel vorteilhafter als der Bestandsvergleich ist, da sie geringere laufende Kosten verursacht und einen größeren bilanzpolitischen Spielraum bietet. Dem steht als Nachteil gegenüber, daß die Buchhaltung gleichzeitig Daten für betriebliche Entscheidungen liefern kann.

Zu beachten ist weiterhin, daß bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart steuerliche Vorteile durch Vorziehen von Erträgen oder das Hinausschieben von Aufwendungen möglich sind. Insbesondere können Erträge, die bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung nicht gesondert erfaßt werden, noch in das letzte Jahr der Durchschnittsatzgewinnermittlung vorgezogen werden und Aufwendungen in das erste Jahr der anderen Gewinnermittlungsart verschoben werden, indem Zukäufe erst später erfolgen und Veräußerungen von Wirtschaftsgütern vorgezogen werden.[1)]

Beim Wechsel der Gewinnermittlung von der Durchschnittsatzgewinnermittlung zur Überschußrechnung oder zum Bestandsvergleich ist es notwendig, die Wirtschaftsgüter zu erfassen und zu bewerten. Bei Anwendung des Bestandsvergleichs ist festzulegen, welche Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören. Die Erfassung und Bewertung der Wirtschaftsgüter ist mit erheblichen Problemen und mit einem entsprechenden Aufwand verbunden. So müssen die historischen Anschaffungskosten bekannt sein, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern müssen zusätzlich die bisher angefallenen Abschreibungen berechnet werden. Umstritten ist, wie die Bewertung der schon im Betrieb vorhandenen Wirtschaftsgüter zu erfolgen hat. Grundsätzlich gilt, daß die

---

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 231 f. Bei der Überschußrechnung ist die gezahlte Umsatzsteuer Betriebsausgabe. Deshalb sollten Investitionen erst nach Beginn der Überschußrechnung getätigt werden.

Wirtschaftsgüter mit ihren historischen Anschaffungskosten, vermindert um lineare Abschreibungen, zu bewerten sind.[1] Die Auffassung von KÜFFNER/HEINDL, die eine Bewertung mit dem Teilwert fordern, ist nicht zutreffend,[2] da die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen anstelle der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich durchgeführt wird. Während der Anwendungsdauer der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen gebildete stille Rücklagen müssen daher bei einer anderen Gewinnermittlungsart weitergeführt werden, damit ihre Besteuerung sichergestellt ist. Bezüglich der anderen Aktivierungs- und Bewertungswahlrechte ist jeweils zu klären, wie diese Wahlrechte bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ausgeübt worden wären.

Die erstmalige Erfassung aller Wirtschaftsgüter durch Inventur, ihre Bewertung und die dabei zu beachtenden Zweifelsfälle verursachen einen erheblichen zeitlichen Aufwand mit entsprechenden Kosten. Bei der Überschußrechnung müssen zwar nur die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens 'bilanziert' werden. Da aber beim Wechsel von der Durchschnittsatzgewinnermittlung zur Überschußrechnung durch den Wechsel bedingte Gewinnkorrekturen notwendig sind, müssen im Zeitpunkt des Wechsels alle Wirtschaftsgüter erfaßt und bewertet werden.[3] Insofern sind die einmaligen Kosten beim Wechsel der Gewinnermittlungsart von der gewählten Gewinnermittlungsart weitgehend unabhängig. Diese einmaligen Kosten beim Wechsel der Gewinnermittlungsart und die laufenden Kosten für die Aufzeichnungen führen dazu, daß in der Praxis ein Wechsel von der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen zu einer anderen Gewinnermittlungsart dann nicht erfolgt, wenn die andere Gewinnermittlungsart nur geringe steuerliche Vorteile hat. Ein Wechsel kommt nur in Betracht, wenn die Durchschnittsatzgewinnermittlung mit

---

1) Zu Einzelheiten vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 461-472, Anm. 1134-1163.
2) Vgl. KÜFFNER, P., HEINDL, K.-R., Eröffnungsbilanzen 1982, S. 313-317 und die kritischen Stellungnahmen von GROLIG, H.-H., Eröffnungsbilanzen 1983, S. 33-34 und FÜHRER, D., Falsche Eröffnungsbilanzen 1983, S. 34-35.
3) Zu Einzelheiten vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 84-89 und LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 472-479, Anm. 1164-1172.

erheblichen steuerlichen Nachteilen verbunden ist oder bereits für andere Zwecke Aufzeichnungen geführt werden. Das Wahlrecht des § 13a Abs. 2 EStG hat deshalb keine große praktische Bedeutung und trägt damit kaum zur Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft bei.

Der Wechsel von der Überschußrechnung zum Bestandsvergleich ist nur mit geringen zusätzlichen Aufwendungen verbunden. Da die steuerlichen Unterschiede der beiden Gewinnermittlungsarten aber ebenfalls gering sind, ist ein Wechsel zum Bestandsvergleich vor allem wegen des größeren betriebswirtschaftlichen Aussagegehalts der Buchhaltung zweckmäßig.

III. Alternativen zur Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen

1. Ersatzlose Abschaffung der Durchschnittsätze

Die Mängel der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen und ihre groben Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbieten aus theoretischer Sicht ihre weitere Anwendung. Bei einer Abschaffung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen sind drei Alternativen denkbar.[1)]

(1) Ersatzlose Streichung der Durchschnittsätze und Verpflichtung zur Einnahmeüberschußrechnung für alle Betriebe, die bisher die Durchschnittsatzgewinnermittlung anwenden. Für kleine Betriebe kann ersatzweise auf die Verpflichtung zu Aufzeichnungen verzichtet und eine vereinfachte Gewinnermittlung durchgeführt werden.

(2) Streichung der Durchschnittsätze, für kleine Betriebe Gewinnermittlung durch Gewinnschätzung.

(3) Beibehaltung der Durchschnittsätze bei gleichzeitiger Einschränkung ihres Anwendungsbereiches und Verbesserung ihrer Treffsicherheit.

Die überzeugendste Lösung zur Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist die totale Abschaffung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen und die Verpflichtung aller Land- und Forstwirte zur Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich oder Einnahmeüberschußrechnung. Nur diese Lösung stellt die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft und gegenüber anderen Steuerpflichtigen sicher. Bei der Einführung einer solchen Regelung könnten die bisher gültigen Buchführungsgrenzen beibehalten werden, da Betriebe mit entsprechend hohen Gewinnen bei Erfassung der tatsächlich erzielten Gewinne automatisch buchführungspflichtig werden. Es wäre aber ebenso möglich, die Buchhaltungsgrenzen herabzusetzen und die Einnahmeüberschußrechnung nur für kleinere Betriebe zuzulassen.

---

1) Zu diesen und weiteren Alternativen vgl. auch KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 62-82.

Gegen diese Regelung spricht der hohe Aufwand sowohl bei der Finanzverwaltung als auch bei den Steuerpflichtigen.[1] Es ist nicht zweckmäßig, von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, bei denen keine Gewinne anfallen oder aufgrund der verschiedenen Freibeträge keine Steuerschuld entsteht, Aufzeichnungen zu verlangen. Eine Regelung, die die Betriebe mit zusätzlichen Aufwendungen belastet, die im Endeffekt eventuell durch staatliche Subventionen ausgeglichen werden, ist ökonomisch wenig überzeugend. Dennoch kann nur so die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hergestellt werden. Durch eine weitere Einschränkung der Durchschnittsatzgewinnermittlung kann dieses Ziel nicht erreicht werden, da auch bei kleinen Betrieben deutliche Gewinnunterschiede bestehen, und die Vorteile durch die Nichterfassung bestimmter Gewinnteile bei den einzelnen Betriebs- und Erwerbsformen unterschiedlich sind. Zudem ist zu berücksichtigen, daß die Aufzeichnungspflichten bei den nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen bereits bei kleinen Betriebsgrößen beginnen. Es gibt daher in bezug auf die Aufzeichnungspflichten heute bereits Ungleichbehandlungen innerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Sektors. Während bei Sondernutzungen Aufzeichnungen bereits ab geringen Betriebsgrößen geführt werden müssen, können relativ große landwirtschaftliche Betriebe - insbesondere in Gebieten mit geringer natürlicher Ertragsfähigkeit - noch unter die Gewinnermittlung nach Durchschittsätzen fallen.[2]

Eine allgemeine Buchführungspflicht für Land- und Forstwirte dürfte in der Praxis nur schwer durchsetzbar sein. Da auch in Zukunft damit gerechnet werden muß, daß einkommensteuerliche Begünstigungen in irgendeiner Form gewährt werden, wäre es

---

1) Zu den Vorteilen und Problemen, die Aufzeichnungspflichten für alle land- und forstwirtschaftlichen Betriebe verursachen, vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 62-65.

2) Vgl. die Übersicht bei HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A., Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982, Anm. 18 vor § 13 EStG, die für die einzelnen Wirtschaftsgebiete zeigt, bis zu welcher durchschnittlichen Betriebsgröße die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen noch angewendet werden kann.

zweckmäßig, diese Vergünstigungen in Form von Freibeträgen zu gewähren und von der Erfüllung der Aufzeichnungspflichten abhängig zu machen.[1] Die Freibeträge sollten nur gewährt werden, wenn eine ordnungsmäßige Gewinnermittlung erfolgt. Die Betriebe, die ihren Aufzeichnungspflichten nicht nachkommen, sollten von den Steuervergünstigungen ausgeschlossen und die Gewinne geschätzt werden. Durch den Ausschluß steuerlicher Vergünstigungen können die eingesparten Buchhaltungskosten und eine eventuelle Unterschätzung des Gewinns ausgeglichen werden. Für kleine Betriebe könnte ein Wahlrecht eingeführt werden, das es ihnen ermöglicht, entweder die Gewinnermittlung durch Gewinnschätzung ohne Freibeträge oder durch Überschußrechnung mit Freibeträgen anzuwenden. Dann könnte der Betriebsinhaber selbst entscheiden, ob er die Aufzeichnungspflichten mit den entsprechenden Kosten auf sich nimmt oder auf die steuerlichen Vergünstigungen verzichtet. Bei den größeren Betrieben sollte die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten durch Zwangsmittel auch durchgesetzt werden. Die Steuervergünstigungen könnten so gestaltet werden, daß sie im Durchschnitt die Kosten für die Aufzeichnungen ausgleichen. Sind die Steuervergünstigungen höher, dann werden die kleinen Betriebe - sofern für sie ein Wahlrecht eingeführt wird - benachteiligt, sofern die Freibeträge allen Betrieben gewährt werden.

Die KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft hat ebenfalls die Abschaffung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen vorgeschlagen. Nach ihrer Ansicht könnten zum Ausgleich der Nachteile den kleinen Betrieben Freibeträge gewährt oder die kleinen Betriebe von den Aufzeichnungspflichten vollständig befreit werden, indem nur sie einen Freibetrag erhalten, der dazu führt, daß Betriebe bis zu einer bestimmten Gewinnhöhe überhaupt nicht steuerpflichtig werden.[2] Der zweite Vorschlag entspricht dem Zustand,

---

1) Anstelle von Freibeträgen wäre ein Steuerabzugsbetrag zweckmäßiger, er könnte ab einer bestimmten Betriebsgröße wegfallen.

2) Vgl. dazu KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 62 und S. 80-82.

der nach der Notverordnung des Reichspräsidenten ab 1931 bestand.[1] Der Vorschlag hat zwei Vorteile. Zum einen werden nur die kleinen Betriebe - sofern sie tatsächlich Gewinne erwirtschaften -, begünstigt, zum anderen ist der Aufwand für die Finanzverwaltung und die betroffenen Betriebe gering. Das Problem liegt jedoch darin, den Anwendungsbereich der Sonderregelung für kleine Betriebe festzulegen. Ohne ordnungsmäßige Gewinnermittlung ist gerade nicht bekannt, ob ein Betrieb noch unter ihren Anwendungsbereich fällt. Deshalb müßte für alle potentiell in Betracht kommenden Betriebe zunächst eine Gewinnschätzung durchgeführt werden, um festzustellen, ob sie zur Gruppe der begünstigten Betriebe gehören. Im Abstand von zwei bis drei Jahren müßte außerdem bei allen unter die Sonderregelung fallenden Betrieben geprüft werden, ob sie noch zur Anwendung der Sonderregelung berechtigt sind.[2] Auch dazu wäre eine Gewinnschätzung notwendig. Durch die Gewinnschätzungen würde der Vereinfachungseffekt für die Finanzverwaltung aufgehoben. Außerdem wäre nicht sichergestellt, daß durch die Schätzmethoden der tatsächliche Gewinn zutreffend erfaßt wird. Der Vorschlag wäre bei seiner praktischen Anwendung ebenfalls mit Problemen verbunden, zumal der Begünstigungseffekt mit der Höhe des außerbetrieblichen Einkommens steigt. Ein Freibetrag in der Größenordnung von 5.000 DM bis 8.000 DM läßt sich für kleine Vollerwerbsbetriebe rechtfertigen, bei Nebenerwerbsbetrieben mit außerlandwirtschaftlichem Einkommen ist er problematisch.

2. Gewinnschätzung anstelle der Durchschnittsätze

a) Prinzipielle Eignung der Schätzverfahren

Um die kleinen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nicht mit den Kosten für Aufzeichnungen zu belasten, ist verschiedentlich vorgeschlagen worden, die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen aufzuheben, aber nicht für alle Agrarbetriebe Aufzeichnungspflichten einzuführen, sondern die Gewinne der

1) Vgl. S. 317.
2) Die Kommission hält eine Überprüfung im Abstand von 6 Jahren für ausreichend, vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S.81.

kleinen Betriebe zu schätzen.[1] Zur Schätzung können die Schätzmethoden herangezogen werden, die heute bereits zur Schätzung der ihrer Buchführungspflicht nicht nachkommenden Betriebe verwendet werden. Üblich ist die Schätzung mit Hilfe von Richtsätzen und Standarddeckungsbeiträgen.

Die Richtsatzschätzung geht nicht vom Reinertrag des Betriebes, sondern vom Betriebseinkommen aus. Aus den Ergebnissen buchführender Betriebe werden Richtsätze für das durchschnittliche Betriebseinkommen pro Hektar landwirtschaftlicher Nutzfläche abgeleitet.[2] Die Richtsätze werden von den Oberfinanzdirektionen in jedem Jahr neu festgelegt. Sie werden nach Bodennutzungssystemen und innerhalb des Bezirks einer Oberfinanzdirektion noch regional unterteilt. Innerhalb eines bestimmten Bodennutzungssystems wird ein linearer Zusammenhang zwischen bewirtschafteter Fläche und Betriebseinkommen unterstellt. Das gilt auch dann, wenn das durchschnittliche Produktionsprogramm des einzelnen Betriebes vom Durchschnitt innerhalb seines Bodennutzungssystems abweicht. Durch die Richtsätze wird folglich nicht das betriebsindividuelle, sondern das durch das Bodennutzungssystem ausgedrückte durchschnittliche Produktionsprogramm erfaßt. Die Richtsätze beziehen sich nur auf die landwirtschaftliche Nutzung, für Sondernutzungen sind spezielle Richtsätze zu ermitteln.

Da die Richtsätze von durchschnittlichen Verhältnissen ausgehen, müssen Gewinne aus außergewöhnlichen Vorgängen und einige besondere Betriebseinnahmen zusätzlich erfaßt werden. Gesondert zu berücksichtigen sind beispielsweise Gewinne aus übernormaler Tierhaltung, aus Zuchttierverkäufen, aus Nebenbetrieben und aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden. Außerdem müssen Mieten, Pachten, Zinsen, gezahlte Löhne und der Mietwert der Wohnung getrennt erfaßt werden.

---

1) Vgl. FECHT, R., Untersuchung 1970, S. 124-131; KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 66.
2) Zu Einzelheiten der Richtsatzschätzung vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 200-203; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 357-360; KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 118-123.

Bei der Schätzung mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen wird dagegen das tatsächliche betriebsindividuelle Produktionsprogramm berücksichtigt, da die Standarddeckungsbeiträge für jede Produkt- und Tierart festgelegt sind, und mit den im Betrieb tatsächlich angebauten Produkten beziehungsweise den Tierbeständen multipliziert werden.[1] Die Betriebsform beeinflußt lediglich die Höhe der fixen Gemeinkosten. Im Standarddeckungsbeitragsverfahren sind überdurchschnittliche Tierbestände bereits bei der Ermittlung des Gesamtdeckungsbeitrages berücksichtigt. Die übrigen Zu- und Abschläge müssen wie beim Richtsatzverfahren gesondert erfaßt werden. Bei der Festlegung der Standarddeckungsbeiträge werden die Verhältnisse der letzten drei Wirtschaftsjahre berücksichtigt. Die Standarddeckungsbeiträge beruhen im Gegensatz zu den Richtsätzen nicht ausschließlich auf den Verhältnissen eines Wirtschaftsjahres. Dagegen erfolgt eine weit größere regionale Differenzierung als bei der Richtsatzschätzung.

Die Qualität der beiden Verfahren hängt davon ab, wieweit die Richtsätze und Standarddeckungsbeiträge nach Betriebsformen, Regionen und nach Betriebsgrößen unterteilt werden können. Je detaillierter die Untergliederung möglich ist, desto genauere Schätzergebnisse können ermittelt werden. Dies setzt jedoch voraus, daß pro Gruppe noch genügend buchführende Betriebe vorhanden sind, die Daten zur Ermittlung der Richtsätze oder Standarddeckungsbeiträge zur Verfügung stellen.[2] Da als Datengrundlage für das Richtsatzverfahren ausschließlich Ergebnisse buchführender Betriebe verwendet werden, während bei der Festlegung der Standarddeckungsbeiträge auch statistische Unterlagen herangezogen werden, benötigt die Richtsatzschätzung bei gleichem Detaillierungsgrad eine größere Zahl von buchführenden Betrieben. Die Standarddeckungsbeiträge gehen von einem bestimmten Verhältnis von Preisen und variablen Aufwendungen und von bestimmten Mengenerträgen pro Flächen- oder Vieheinheiten aus. Die Qualität dieses Schätzverfahrens könnte

1) Zu den Einzelheiten der Gewinnschätzung mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil C, Anm. 361-363 und KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 132-139.
2) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 203.

noch verbessert werden, wenn die Landwirte die mengenmäßigen Erträge der wichtigsten Produktarten erfassen würden, so daß nur noch das Preis-Aufwand-Verhältnis geschätzt werden müßte.[1] Diese entsprechenden Aufzeichnungen verursachen für die Betriebe keinen allzu großen Aufwand, da die Produkte in vielen Fällen an einen oder wenige Abnehmer veräußert werden. Die Finanzverwaltung müßte dagegen zwei Schätzverfahren parallel anwenden, da die Schätzwerte einmal auf die Mengeneinheiten, das andere Mal auf Flächeneinheiten bezogen werden.

Die beiden Schätzverfahren haben vom formalen Aufbau her eine gewisse Ähnlichkeit mit dem Durchschnittsatzverfahren. Wie dieses Verfahren gehen sie von Durchschnittsgrößen aus. Die erzielten Ergebnisse können den tatsächlichen Verhältnissen jedoch wesentlich besser entsprechen als die Ergebnisse der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen. Das liegt vor allem an der größeren Flexibilität und höheren Aktualität der Schätzverfahren. Da die Richtsätze und Standarddeckungsbeiträge jedes Jahr neu festgesetzt werden, sind die aktuellen regionalen und witterungs- und preisbedingten Ertragsschwankungen erfaßt. Bei der Schätzung des Gewinns wird vom tatsächlich vorhandenen Bodennutzungssystem beziehungsweise dem tatsächlichen Produktionsprogramm ausgegangen, bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen von dem im Zeitpunkt der Einheitsbewertung vorhandenen Bodennutzungssystem. Daher werden bei der Schätzung nicht nur die tatsächlichen Verhältnisse, sondern auch Ertragsverschiebungen zwischen den einzelnen Betriebssystemen erfaßt. Bei der Gewinnschätzung werden zusätzlich die tatsächlichen Tierbestände berücksichtigt, bei der Durchschnittsatzermittlung innerhalb der durch § 13a EStG gesteckten Grenzen nur durchschnittliche Tierbestände. Da die Ertragsfähigkeit der landwirtschaftlichen Betriebe vom Umfang der Tierhaltung und vom Produktionsprogramm stark beeinflußt wird, liegt darin ein schwerwiegender Nachteil der Durchschnittsätze gegenüber den Schätzverfahren.

---

1) Vgl. KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 67.

Bei der Gewinnschätzung muß der Steuerpflichtige die bewirtschaftete Fläche, unterteilt nach den angebauten Fruchtarten, die Viehbestände und Viehverkäufe sowie bestehende Arbeitsverhältnisse angeben. Er muß ferner die gezahlten Zinsen, die Pachteinnahmen und -ausgaben sowie Gewinne aus besonderen Betriebsvorgängen nachweisen.[1] Gewinne aus Sonderkulturen können getrennt ermittelt, aber auch geschätzt werden. Die Angaben sind nicht wesentlich umfangreicher als bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen, lediglich bezüglich der Produktionsrichtung und eventuell bezüglich der Tierhaltung sind detailliertere Angaben notwendig. Aus diesem Grunde könnte die Gewinnschätzung bei kleineren Betrieben durchaus zu einem praktikablen Ersatz für die Durchschnittsatzgewinnermittlung werden, ohne daß sie mit größeren Aufwendungen für notwendige Aufzeichnungen belastet werden. Der Aufwand der Finanzverwaltung dürfte größer als bei der Durchschnittsatzgewinnermittlung sein. Da die Schätzverfahren aber zu genaueren Ergebnissen führen, ist dieser Aufwand zur Herstellung einer gleichmäßigeren Besteuerung gerechtfertigt.

b) Empirische Ergebnisse zur Schätzgenauigkeit

Welches der beiden Schätzverfahren die besseren Ergebnisse liefert, läßt sich nicht eindeutig festlegen. Da das Standarddeckungsbeitragsverfahren das tatsächliche Produktionsprogramm berücksichtigt und regional stärker differenziert ist, ist zu vermuten, daß es die besseren Ergebnisse liefert. Diese Vermutung wird durch die Untersuchungen von KASTEN bestätigt. Er hat die Genauigkeit der Schätzverfahren durch Vergleich der Schätzgewinne mit den tatsächlichen Gewinnen buchführender Betriebe der Wirtschaftsjahre 1980/81 und 1981/82 überprüft. Die Ergebnisse seiner Berechnungen sind in der folgenden Tabelle zusammengefaßt.

---

1) Vgl. KÖHNE, M.. WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 203 f.

Schätzverfahren / Betriebsform bzw. wirtschaftlicher Erfolg	Richtsatzschätzung		Schätzung durch Standdarddeckungsbeiträge	
	Gewinnerfassungsquote in Prozent des tatsächlichen Gewinns	Vor- bzw. Nachteil[1] der Schätzung in DM	Gewinnerfassungsquote in Prozent des tatsächlichen Gewinns	Vor- bzw. Nachteil der Schätzung in DM
Betriebsform:				
Marktfrucht	156 %	- 7.562	97 %	- 2.416
Futterbau	129 %	- 1.340	103 %	+ 1.833
Veredelung	143 %	- 5.380	99 %	+ 1.278
Gemischt	146 %	- 4.962	95 %	+ 2.059
Wirtschaftlicher Erfolg:				
erfolgreiche Betriebe	102 %	+ 1.171	51 %	+ 14.468
durchschnittliche Betriebe	147 %	- 6.226	98 %	+ 2.418
weniger erfolgreiche Betriebe	855 %	- 1.551	981 %[2]	+ 2.000

Tabelle 13: Gewinnerfassungsquote und steuerliche Vor- bzw. Nachteile bei einer Gewinnschätzung, Durchschnittsergebnisse der Wirtschaftsjahre 1980/81 und 1981/82.[3]

1) Sonderausgaben von 9.000 DM und ersparte Buchhaltungskosten von 2.000 DM sind bei der Berechnung der Steuerschuld berücksichtigt.
2) Bezieht sich nur auf das Wirtschaftsjahr 1980/81, da im Folgejahr tatsächlich Verluste erwirtschaftet worden sind.
3) Quelle: KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 124, 129, 140, 146; KASTEN, H.-H., Gewinnschätzung 1984, S. 537.

Die Richtsatzschätzung beruht auf den Verhältnissen der Oberfinanzdirektion Hannover. Die Untergliederung nach dem wirtschaftlichen Erfolg bezieht sich nur auf Marktfrucht-Extensivbetriebe einer Region beziehungsweise eines Vergleichsgebietes. Deshalb sind insbesondere die Ergebnisse bei der Untergliederung nach dem wirtschaftlichen Erfolg nicht verallgemeinerbar, zumal nicht zu erkennen ist, ob durchschnittliche oder extreme Fälle ausgewählt worden sind. Dennoch lassen sich aus den Ergebnissen tendenzielle Aussagen ableiten.

Die Ergebnisse zeigen, daß das Standarddeckungsbeitragsverfahren im Durchschnitt eine relativ genaue Gewinnschätzung ermöglicht und die Unterschiede zwischen den Betriebsformen im Durchschnitt gering sind.[1)] Die Gewinnschätzung mit Hilfe von Richtsätzen führt dagegen bei allen Betriebsformen zu einer Überschätzung des tatsächlichen Gewinns, die Unterschiede zwischen den Betriebsformen sind ausgeprägter. Der Vorteil des Standarddeckungsbeitragsverfahrens beruht auf der Erfassung des tatsächlichen Produktionsprogramms und einer weiteren regionalen Untergliederung. Bei der Interpretation der Ergebnisse gilt für beide Verfahren, daß die Schätzgenauigkeit überschätzt wird, da Durchschnittswerte mit Durchschnittswerten verglichen werden. Im Einzelfall können erheblich größere Abweichungen auftreten. Das Richtsatzverfahren führt in allen Betriebsformen zu steuerlichen Mehrbestungen, während beim Standarddeckungsbeitragsverfahren in allen Betriebsformen Vorteile auftreten, die zum größten Teil durch die ersparten Buchhaltungsaufwendungen verursacht werden.

Bei der Untergliederung nach dem wirtschaftlichen Erfolg der Betriebe wird sofort sichtbar, daß auch diese Schätzverfahren nicht geeignet sind, die Unterschiede zwischen ertragstarken und ertragschwachen Betrieben zu erfassen. Die Gewinne der unterdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe werden durch beide Verfahren deutlich überschätzt. Trotz der Überschätzung

---

1) Zu den folgenden Ausführungen vgl. KASTEN, H.-H., Analyse 1984, S. 123-132 und S. 139-148.
Als relativ genau wird ein Schätzverfahren betrachtet, das um nicht mehr als 10 - 20 % von den tatsächlichen Ergebnissen abweicht.

treten bei den weniger erfolgreichen Betrieben keine oder nur geringe Nachteile auf, da die Fehlschätzungen durch den Steuerabzugsbetrag nach § 34e EStG und die ersparten Buchhaltungsaufwendungen kompensiert werden oder sogar zu Vorteilen führen. Die Vorteile der Schätzung sind beim Standarddeckungsbeitragsverfahren in allen Fällen höher als bei der Richtsatzschätzung. Dieses Ergebnis kommt dadurch zustande, daß die Standarddeckungsbeiträge tatsächlich auf durchschnittlichen Verhältnissen beruhen und deshalb im Durchschnitt zu einer zutreffenden Gewinnerfassung führen. Das auf den ersten Blick positiv wirkende Ergebnis wird dadurch erkauft, daß der Gewinn der ertragschwachen Betriebe zu hoch, der der erfolgreichen zu niedrig geschätzt wird, wodurch bei letzteren erhebliche Steuervorteile entstehen. Ein Schätzverfahren, das bei einzelnen Betrieben zu Steuervorteilen in der Größenordnung von 10.000 - 15.000 DM führen kann, ist unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung prinzipiell indiskutabel. Es führt ebenso wie das Durchschnittsatzverfahren zu einer deutlichen Begünstigung der leistungsfähigsten Betriebe und zu einer überdurchschnittlichen Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit.

Die Richtsatzschätzung der Oberfinanzdirektion Hannover orientiert sich an den Betriebsergebnissen der ertragstarken Betriebe. Die Vor- und Nachteile der Schätzung gleichen sich bei diesen Betrieben in etwa aus. Dafür werden die durchschnittlich wirtschaftenden Betriebe durch die Richtsatzschätzung zu stark belastet, während die zu hohe Gewinnerfassung der unterdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe durch die Freibeträge und ersparten Buchhaltungsaufwendungen ausgeglichen wird. Die Aussagen gelten für die Richtsätze der Oberfinanzdirektion Hannover. Die Auswirkungen sind jeweils von der konkreten Ausgestaltung der Richtsätze abhängig. Auch die Richtsätze können so festgelegt werden, daß die Gewinne bei durchschnittlich wirtschaftenden Betrieben zutreffend erfaßt werden und dafür überdurchschnittlich wirtschaftende Betriebe begünstigt werden.

Aus den Beispielen kann daher keineswegs geschlossen werden, daß das Richtsatzverfahren zu genaueren Schätzergebnissen führt. Vielmehr zeigen die Durchschnittsergebnisse, daß unter durchschnittlichen Verhältnissen das Standarddeckungsbeitragsverfahren zu besseren Ergebnissen führt. Ob das Standarddeckungsbeitragsverfahren durch eine weitere Differenzierung der Deckungsbeiträge so gestaltet werden kann, daß es auch bei unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnissen zu zutreffenden Ergebnissen führt, ist zweifelhaft. Die Ertragsunterschiede zwischen vergleichbaren Betrieben beruhen zwar nicht ausschließlich, aber doch zum größten Teil auf unterschiedlichen Naturalerträgen. Eine zutreffende Gewinnschätzung dürfte daher nur möglich sein, wenn die mengenmäßigen Erträge bekannt sind und als Grundlage der Schätzung verwendet werden.[1)]

Die Ergebnisse zeigen dagegen deutlich die prinzipiellen Mängel der Schätzverfahren. Obwohl die Verfahren zu im Durchschnitt zutreffenden Ergebnissen führen können, sind sie nicht geeignet, die Ertragsdifferenzen zwischen vergleichbaren Betrieben zu erfassen. Da es sich vom Konzept her ebenfalls um Durchschnittswerte handelt, ist das Ergebnis nicht überraschend. Je nach Ausgestaltung der Schätzwerte werden entweder die überdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe stark begünstigt oder die übrigen Betriebe teilweise deutlich benachteiligt. Die Schätzverfahren können durch ihre höhere Aktualität und die bessere Erfassung betriebsindividueller Faktoren zu einer besseren Gewinnerfassung als die Durchschnittsätze führen, die grundlegenden Mängel von Durchschnittsätzen, die zu einer Sollertragsbesteuerung führen, sind auch bei den Schätzverfahren vorhanden.

Die dargestellten Berechnungen beziehen sich auf große Betriebe, die nicht mehr unter den Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen fallen und können daher auf kleinere Betriebe nur bedingt übertragen werden. Die Daten der Agrarberichte zeigen jedoch, daß auch bei kleineren Betrieben erhebliche Gewinnschwankungen üblich sind. Daher ist auch bei

1) Das setzt die parallele Anwendung von zwei Schätzverfahren voraus, wodurch der Aufwand der Finanzverwaltung steigt.

ihnen keine zutreffende Erfassung der tatsächlich erzielten Gewinne durch die Schätzverfahren möglich. Wegen der absolut geringeren Gewinne werden die steuerlichen Vor- bzw. Nachteile einer Gewinnschätzung bei kleinen Betrieben aber wesentlich geringer sein. Deshalb ist bei kleinen Betrieben eine größere Ungenauigkeit tolerierbar denn die Ergebnisse zeigen, daß bei Gewinnen bis zu etwa 30.000 DM selbst gravierende Fehlschätzungen durch Freibeträge und ersparte Buchhaltungskosten ausgeglichen werden. Die hohen Vorteile der überdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe bei der Gewinnschätzung mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen machen zudem deutlich, daß die Finanzverwaltung nicht darauf verzichten darf, die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten durch Zwangsmittel sicherzustellen.

Unter taktischen Gesichtspunkten ist die Richtsatzschätzung der Oberfinanzdirektion Hannover durch die Orientierung an den Ergebnissen überdurchschnittlich wirtschaftender Betriebe besser gewählt. Durch die hohe Gewinnschätzung werden zahlreiche Betriebe zur Buchhaltung gezwungen, sofern sie nicht langfristig Nachteile in Kauf nehmen wollen. Da es sich um Betriebe handelt, die gesetzlich zur Buchhaltung verpflichtet sind, ist eine solche Vorgehensweise gerechtfertigt. Sofern die Schätzverfahren zur Gewinnermittlung nichtbuchführungspflichtiger Betriebe herangezogen werden sollen, können sie nur von durchschnittlichen oder unterdurchschnittlichen Verhältnissen ausgehen. Eine zu geringe Gewinnerfassungsquote der überdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe ist daher auch bei genereller Verwendung der Schätzverfahren vorprogrammiert.

Zudem ist zu berücksichtigen, daß die Schätzverfahren einen höheren Arbeitsaufwand als die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen verursachen. KÖHNE/WESCHE stellen fest, daß mit dem Richtsatzverfahren größere Erfahrungen vorliegen und die Methode in normalen Fällen weniger arbeitsaufwendig ist. Sofern allerdings eine überdurchschnittliche Tierhaltung vorliegt, ist ihrer Auffassung nach das Standarddeckungsbeitrags-

verfahren wesentlich einfacher zu handhaben.[1] Dieses Verfahren bietet außerdem mehr Möglichkeiten, betriebsindividuelle Verhältnisse zu berücksichtigen und dadurch die Schätzgenauigkeit zu erhöhen. Nach LEINGÄRTNER/ZAISCH ist das Standarddeckungsbeitragsverfahren nur bei Einschaltung eines landwirtschaftlichen Sachverständigen durchführbar.[2] Da die Erfahrungen in Baden-Württemberg zeigen, daß die Finanzverwaltung mit dem Standarddeckungsbeitragsverfahren selbst bei der geringen Zahl der bisher zu schätzenden Betriebe stark belastet ist, ist es äußerst zweifelhaft, ob das Verfahren praktikabel ist, wenn es für die Gewinnermittlung aller bisher unter die Durchschnittsatzgewinnermittlung fallenden Betriebe verwendet wird. Sofern es stärker pauschaliert wird, gehen seine Vorteile bezüglich der Schätzgenauigkeit verloren.

Auch die Schätzverfahren stellen keine vollständig überzeugende Alternative zur Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen dar. Sie haben gegenüber dieser zwar Vorteile, da sie insgesamt zu besseren Schätzergebnissen führen, doch ist eine relativ genaue Gewinnermittlung nicht für alle Betriebe sichergestellt. Die Verbesserung der Schätzgenauigkeit verursacht einen höheren Aufwand. Außerdem sind die Schätzverfahren für Manipulationen anfällig. Wenn der Steuerpflichtige beim Standarddeckungsbeitragsverfahren sein Produktionsprogramm nicht zutreffend angibt, sondern anstelle von Produkten mit erfahrungsgemäß hohen Deckungsbeiträgen solche mit niedrigen deklariert, wird sein Gewinn zu niedrig geschätzt. Derartige Manipulationen können bei späteren Betriebsprüfungen kaum aufgedeckt werden. Für derartige Manipulationen ist insbesondere das Standarddeckungsbeitragsverfahren anfällig, da sich die Relationen zwischen den Deckungsbeiträgen meist nicht sehr stark verändern und die Auswirkungen der Manipulationen somit prognostizierbar sind. Auch bei der Richtsatzschätzung ist es möglich, den Betrieb in ein anderes Bodennutzungssystem zu manipulieren. Da die Schätzer-

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 204.
2) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensteuer 1983, S. 333, Anm. 721.

gebnisse aber ausschließlich von den tatsächlichen Gewinnen der buchführenden Betriebe dieses Bodennutzungssystems abhängen, die im voraus nicht bekannt sind, sind die Manipulationen mit einem größeren Risiko verbunden. Denn wenn einige Betriebe in einem bestimmten Bodennutzungssystem überdurchschnittliche Gewinne erwirtschaftet haben, wirkt sich das negativ auf die zu schätzenden Betriebe aus, das Manipulationsziel kann verfehlt werden.

3. Einschränkung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen

Anstelle der Gewinnschätzung für kleine Betriebe ist es denkbar, für sie die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen beizubehalten. Aufgrund der Mängel ist die Verwendung von Durchschnittsätzen nicht aus theoretischen, sondern nur aus pragmatischen Gesichtspunkten vertretbar. Für ihre weitere Anwendung spricht die einfache Durchführung und die Tatsache, daß bei einer Beschränkung auf kleine Betriebe die steuerlichen Auswirkungen falscher Gewinnschätzungen relativ gering sein können. Außerdem muß man sich darüber im klaren sein, daß eine Abschaffung der Durchschnittsätze im gegenwärtigen Zeitpunkt kaum zu erwarten ist, da im Durchschnitt zur Zeit ein relativ hoher Teil der Gewinne durch die Durchschnittsätze erfaßt wird. Die gravierenden Unterschiede innerhalb der Land- und Forstwirtschaft, die aus ökonomischer Sicht noch bedenklicher sind als einseitige Steuervergünstigungen für einen Sektor, haben in der öffentlichen Diskussion keine große Rolle gespielt. Da deshalb kaum zu erwarten ist, daß die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen in nächster Zeit abgeschafft wird, ist zu klären, ob es Möglichkeiten gibt, die Durchschnittsätze so zu gestalten, daß eine gleichmäßigere Gewinnerfassung ermöglicht wird.

Dieses Ziel kann durch eine weitere Einschränkung des Anwendungsbereichs der Durchschnittsatzgewinnermittlung und/oder durch eine Differenzierung der Durchschnittsätze selbst erreicht werden. Der Anwendungsbereich kann eingeschränkt werden, indem der Ausgangswert weiter herabgesetzt wird, wie es schon im Entwurf zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Landwirt-

schaft vorgesehen war. Diese Maßnahme kann die Treffsicherheit der Gewinnschätzung innerhalb der von der Durchschnittsatzgewinnermittlung betroffenen Gruppe der Land- und Forstwirte aber kaum erhöhen, da zwischen der bewirtschafteten Fläche beziehungsweise dem Vergleichswert der Einheitsbewertung und dem Gewinn des Betriebes keine feste Beziehung besteht. Eine Herabsetzung des Ausgangswertes würde lediglich einen größeren Teil der Landwirte als bisher von der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ausschließen. Ohne eine neue Einheitsbewertung, die die Reinertragsrelationen zwischen den einzelnen Betrieben in etwa zutreffend erfaßt, wird innerhalb der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen immer eine unterschiedliche Gewinnerfassung erfolgen. Da eine neue Einheitsbewertung nicht in Sicht ist, kann mit einer wesentlichen Verbesserung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen nicht gerechnet werden. Da vor allem die Gewinne bei Viehhaltung nur unzureichend erfaßt werden, wird vorgeschlagen, den Anwendungsbereich durch eine flächenbezogene Viehobergrenze weiter einzuschränken. Diese Maßnahme ist ebenfalls geeignet, bestimmte gewinnstarke Betriebe aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen auszuschließen. Das Problem liegt jedoch darin, daß die Gewinnhöhe pro Vieheinheit bei den einzelnen Tierarten und damit auch die Erfassungsquote pro Vieheinheit sehr unterschiedlich ist. Es kann durchaus der Fall sein, daß bei einzelnen Tierarten der Gewinn durch die Durchschnittsätze zutreffend erfaßt wird, während er bei anderen nur unzureichend berücksichtigt wird. Zur Verbesserung der Gewinnerfassung wäre eine Differenzierung nach Tierarten, also eine tierartspezifische Obergrenze notwendig.[1] Eine solche Regelung, bei der die Höchstgrenze nach Tierarten differenziert wird, ist jedoch mit erheblichen praktischen Problemen verbunden, da entweder nur wenige Tierarten berücksichtigt werden können und/oder bei Vorhandensein mehrerer Tierarten wiederum eine Umrechnung in eine Standardtierart notwendig wäre.

Die Treffsicherheit der Durchschnittsätze selbst könnte durch eine Differenzierung nach Betriebsformen und nach der Betriebsgröße verbessert werden. Da der Arbeitskräftebedarf der einzelnen Betriebsformen unterschiedlich ist, könnte insbesondere ein nach

1) Vgl. dazu KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 44-48. Er zeigt, unter welchen Bedingungen der Ausgangswert oder die Viehhaltungsgrenze den Anwendungsbereich des § 13a EStG einschränken.

Betriebsformen differenzierter Höchstansatz von Arbeitskräften die Gewinnschätzung verbessern. Der Arbeitsbedarf der einzelnen Betriebsformen kann dabei aus statistischen Unterlagen abgeleitet werden. Der Vorteil dieser Regelung wäre die Trennung der Lohnsätze vom Ausgangswert.[1] Bei der heute geltenden Verknüpfung von Ausgangswert und Lohnansatz werden die Marktfruchtbetriebe, die die höchsten Vergleichswerte aufweisen, mit den höchsten Lohnansätzen belastet, obwohl der Arbeitskräftebedarf in dieser Betriebsform am geringsten ist. Erfolgt die Differenzierung auf der Ebene der Betriebsformen, so ist zu beachten, daß innerhalb einer Betriebsform in bezug auf das konkrete Produktionsprogramm unterschiedliche Betriebe vorhanden sind. Daher kann es insbesondere im Übergangsbereich zwischen den Betriebsformen, beispielsweise zwischen Marktfrucht- und Futterbaubetrieben, zu Ungleichbehandlungen kommen. Das größte Problem dieses Vorschlags besteht jedoch darin, daß die Betriebsform der Betriebe, die bisher die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen anwenden, dem Finanzamt nicht bekannt ist. Für alle Betriebe müßte deshalb zunächst mit Hilfe der Standarddeckungsbeiträge die Betriebsform ermittelt werden. Das wäre mit einem erheblichen Aufwand verbunden. Schließlich kann sich die Betriebsform eines Betriebes im Zeitablauf ändern. Bei Betrieben, die im Grenzbereich einer Betriebsform liegen, müßte daher bei jeder Veranlagung, bei allen anderen Betrieben in bestimmten zeitlichen Abständen die Betriebsform überprüft werden. Selbst wenn man die Überprüfung nur in mehrjährigen Abständen durchführen würde, wäre die Arbeitsbelastung durch die Finanzverwaltung kaum zu verkraften. Eine Differenzierung der Durchschnittsätze ist daher praktisch nicht möglich.

Sofern die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen beibehalten wird, ist deshalb nur eine Beschränkung ihres Anwendungsbereichs möglich. Da aber weder die Betriebsfläche und der Vergleichswert noch der Viehbesatz in einer festen Relation zum tatsächlich erzielten Gewinn des Betriebes stehen, gibt es

---

1) Vgl. dazu auch KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 111-113 mit Berechnungsbeispielen.

keine eindeutigen Abgrenzungskriterien, um den Anwendungsbereich der Durchschnittsatzgewinnermittlung so festzulegen, daß innerhalb dieser Gewinnermittlungsart eine in etwa gleichmäßige Erfassung des Gewinns sichergestellt wird. Selbst bei Durchführung einer neuen Einheitsbewertung, die die Reinertragsrelationen zwischen den Betrieben zutreffend zum Ausdruck bringt, ist es zweifelhaft, ob eine an den Ertragswert gekoppelte Gewinnermittlung zu einer gleichmäßigen Gewinnerfassung führt. Denn selbst wenn der Reinertrag des Betriebes durch die Durchschnittsätze zutreffend ermittelt wird, ist eine gleichmäßige Erfassung des Lohnanspruches, der für die absolute Gewinnhöhe von wesentlich größerer Bedeutung als die Reinerträge ist, nicht möglich. Die im Lohnanspruch zum Ausdruck kommende Qualifizierung des Betriebsleiters und der mitarbeitenden Familienangehörigen kann in Durchschnittsätzen nicht berücksichtigt werden.

Die weitere Anwendung der Gewinnermittlung mit Hilfe von Durchschnittsätzen läßt sich nur mit Praktikabilitätsüberlegungen rechtfertigen, wenn man kleine Betriebe nicht mit den Kosten für Aufzeichnungen belasten will. Dann ist es aber notwendig, den Anwendungsbereich tatsächlich auf kleine Betriebe zu beschränken. Klare Abgrenzungskriterien dafür gibt es nicht. Unter den gegenwärtigen Verhältnissen läßt sich die Einschränkung des Anwendungsbereiches nur durch eine Herabsetzung des Ausgangswertes auf beispielsweise 10.000 bis 15.000 DM erreichen. Um die Trennschärfe der Abgrenzung zu verbessern und die Mängel der Einheitswerte zumindest teilweise auszugleichen, könnten als zusätzliche Abgrenzungsmerkmale eine absolute Flächengrenze und eine stärker eingeschränkte, eventuell nach Tierarten differenzierte Viehhaltungsgrenze eingeführt werden. Die konkrete Ausgestaltung der Abgrenzungsmerkmale ist eine politische Entscheidung. Eine solche Regelung könnte beispielsweise folgendes Aussehen haben:

Ausgangswert im Bereich	10.000 bis 15.000 DM
Maximale Flächengröße	10 bis 12 Hektar
Maximal zulässige Vieheinheiten:	15 oder 1,5-2 VE pro Hektar.

Sofern die Viehgrenze nicht nach Tierarten differenziert wird, ist lediglich die flächenmäßige Betriebsgröße zusätzlich zu berücksichtigen. Da sie der Finanzverwaltung bekannt ist, resultiert daraus kaum ein Verwaltungsmehraufwand. Die Einführung einer absoluten Flächengröße stellt gegenüber der jetzigen Regelung sicher, daß ein Teil der Futterbau- und Veredelungsbetriebe, die im Vergleich zu den übrigen Betriebsformen geringe Vergleichswerte aufweisen, aus der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ausscheidet.

Innerhalb der Durchschnittsätze bleiben auch bei dieser Regelung die Ungleichmäßigkeiten bestehen. Die Einschränkung stellt aber zumindest sicher, daß der absolute Vorteil einer fehlerhaften Gewinnerfassung deutlich reduziert wird und fehlerhafte Gewinnschätzungen durch die Freibeträge eventuell ohne steuerliche Folgen bleiben. Die gegenwärtige Regelung, bei der bei einem Teil der Betriebe deutlich zu hohe Gewinne erfaßt werden, während bei anderen Betrieben Gewinne in der Größenordnung von 20.000 DM bis 30.000 DM nicht erfaßt werden, kann langfristig nicht beibehalten werden.

Zusammenfassend ist festzustellen: Eine gleichmäßige Besteuerung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe wird nur erreicht, wenn die Gewinne durch Einnahmeüberschußrechnung oder Bestandsvergleich ermittelt werden. Sofern man die kleinen Betriebe aus agrarpolitischen Gründen nicht mit den Kosten für Aufzeichnungen belasten will, ist es notwendig, die entsprechenden Ausnahmeregelungen so zu gestalten, daß sie tatsächlich nur von kleinen Betrieben in Anspruch genommen werden. Da es für die Abgrenzung keine eindeutig differenzierenden Kriterien gibt, können Ungleichmäßigkeiten in Einzelfällen nicht vermieden werden. Eine Ausnahmeregelung für kleine (Vollerwerbs-) Betriebe läßt sich auch dadurch begründen, daß bei Gewinnen im

Bereich von 15.000 - 20.000 DM bei den zur Zeit geltenden Freibeträgen keine Steuerschuld entsteht. Werden die Freibeträge abgeschafft oder reduziert, so verringern sich diese Werte. Aufgrund dieser Tatsache ist es wenig zweckmäßig, für kleine Betriebe ein exaktes Gewinnermittlungsverfahren zu verlangen, sofern keine außerlandwirtschaftlichen Einkünfte vorliegen.

Auch hier zeigt sich wiederum der Konflikt zwischen Gleichmäßigkeit und Praktikabilität der Besteuerung. Da in anderen Wirtschaftszweigen aber auch kleine Betriebe Aufzeichnungen führen müssen, kann die Befreiung der kleinen landwirtschaftlichen Betriebe von den Aufzeichnungspflichten mit Praktikabilitätsüberlegungen nicht überzeugend gerechtfertigt werden. Für die Befreiung kann daher nur die Tatsache angeführt werden, daß in vielen kleinen Betrieben auch bei Anwendung einer anderen Gewinnermittlungsart keine oder nur eine geringe Steuerschuld entsteht, so daß zwischen Ertrag und Kosten einer exakten Gewinnermittlung ein Mißverhältnis besteht. Innerhalb der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen sind aber die sonstigen Begünstigungen durch die Übertragung stiller Rücklagen und die Gewinnabzüge ersatzlos aufzuheben.

IV. Von der Gewinnermittlung unabhängige Steuervergünstigungen

1. Gewinnermittlungszeitraum als Steuervergünstigung

In land- und forstwirtschaftlichen Betrieben wird der Gewinn ebenso wie in Gewerbebetrieben für ein Wirtschaftsjahr ermittelt. Das Wirtschaftsjahr erstreckt sich im Normalfall vom 01. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres.[1] Im Gegensatz zu den Gewerbebetrieben wird der Gewinn der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe jedoch nicht in dem Kalenderjahr besteuert, in dem das Wirtschaftsjahr endet, sondern anteilig auf die beiden Kalenderjahre aufgeteilt.[2] Wenn die Gewinne der einzelnen Wirtschaftsjahre unterschiedlich sind, hat die Aufteilung eine Gewinnglättung zur Folge, die , sofern die Gewinne im Progressionsbereich des Einkommensteuertarifs liegen, zu endgültigen Steuervorteilen führt. Daher wird auch das abweichende Wirtschaftsjahr und die Aufteilung des Gewinnes auf zwei Kalenderjahre als Steuervergünstigung betrachtet. Die Höhe des Steuervorteils hängt von der absoluten Höhe der Gewinne und der Intensität der Gewinnschwankungen ab. In Extremfällen sind Steuervorteile von einigen Tausend DM möglich.[3] Daneben entsteht ein Vorteil dadurch, daß durch die Aufteilung die Gewinne von beispielsweise 5 Wirtschaftsjahren auf 6 Kalenderjahre verteilt werden und damit die allgemeinen Freibeträge einmal mehr in Anspruch genommen werden können. Dieser Vorteil ist praktisch aber nur dann von Bedeutung, wenn nur in wenigen Jahren Einkünfte aus Land- und Fortwirtschaft erzielt werden.

---

1) Vgl. § 4a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Bei Betrieben mit einem Futterbauanteil von mindestens 80 % läuft das Wirtschaftsjahr vom 01. Mai bis zum 31. April, bei reiner Forstwirtschaft vom 01.Oktober bis zum 30. September, vgl. § 8c Abs. 1 EStDV.

2) Vgl. § 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG; zu Einzelheiten der Regelungen über das Wirtschaftsjahr vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A., Anm. 404-434; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 185-193, Anm. 402-412; KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 7-12. Veräußerungsgewinne nach §§ 14, 14a Abs. 1 EStG werden nicht aufgeteilt, sondern dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem sie angefallen sind.

3) Beispiel: Steuerpflichtige Gewinne zweier Wirtschaftsjahre 20.000 und 30.000 DM, Steuerersparnis 0 DM; Gewinne 40.000 und 60.000 DM, Steuerersparnis 580 DM; Gewinne 10.000 und 70.000 DM, Steuerersparnis 3.232 DM (Splittingtabelle).

Bei der Beurteilung der Aufteilung ist zu beachten, daß sie sich nur bei einem Teil der Betriebe steuerlich auswirkt. Durch die Durchschnittsatzgewinnermittlung wird, sofern keine Flächenänderungen oder besonderen Betriebsvorgänge vorliegen, für jedes Wirtschaftsjahr ein gleich hoher Gewinn ermittelt. Die Aufteilung des Gewinns auf zwei Wirtschaftsjahre führt zu keinen Vorteilen. Auch Betriebe, deren Gewinne in jedem Wirtschaftsjahr im Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs liegen, haben durch die Aufteilung keine steuerlichen Vorteile. Die Aufteilung wirkt sich daher nur bei aufzeichnungspflichtigen Betrieben, deren Gewinne im Zeitablauf Schwankungen unterliegen und zumindest in einzelnen Wirtschaftsjahren in den Progressionsbereich des Einkommensteuertarifs fallen, steuerlich aus.

Die Gewinnaufteilung und ihre Berechtigung ist in der Literatur umstritten. Da die Gewinne durch den vom Betriebsinhaber nicht beeinflußbaren Witterungsverlauf Schwankungen unterliegen, wird die Aufteilung zum Ausgleich dieser naturgegebenen Gewinnschwankungen als gerechtfertigt angesehen. Nach LEINGÄRTNER/ZAISCH ist die Gewinnaufteilung aufgrund der Gewinnschwankungen, "die sich gerade in der Land- und Forstwirtschaft durch unkalkulierbare natur- und marktbedingte Einflüsse in großem Ausmaß ergeben",[1] gerechtfertigt und zutreffend begründbar. Dem kann nicht entgegen gehalten werden, daß die Gewinnschwankungen in den einzelnen Betriebsformen sehr unterschiedlich sind. Gewinnschwankungen treten vor allem bei Dauerkultur- und Futterbaubetrieben auf. Der höhere Steuervorteil dieser Betriebe ist, wenn man die Gewinnaufteilung prinzipiell für notwendig erachtet, durch die stärkeren Gewinnschwankungen gerechtfertigt. Da es aber auch im außerlandwirtschaftlichen Bereich Unternehmen gibt, deren Gewinne vom Witterungsverlauf abhängig sind, ist die Aufteilung nur für land- und forstwirtschaftliche Betriebe problematisch und prinzipiell nicht zu rechtfertigen.[2] Sie stellt einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dar.

1) LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 285, Anm. 603. Ähnlich argumentiert die KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, vgl. Gutachten 1978, S. 83 f.

2) Vor allem Bau- und Fremdenverkehrsbetriebe.

Zwar ist es aus betriebswirtschaftlicher Sicht durchaus zweckmäßig, bei stark schwankenden Gewinnen die Nachteile des progressiven Steuertarifes durch eine Gewinnverteilung auf mehrere Jahre zu mildern. Diese Möglichkeit muß dann aber für alle Steuerpflichtigen bestehen. Dies gilt auch dann, wenn die Gewinnschwankungen in der Land- und Forstwirtschaft besonders häufig und ausgeprägt sind.

Die besonderen Regelungen über das abweichende Wirtschaftsjahr und die Zurechnung der Einkünfte könnten auf zwei Wegen geändert werden. Einerseits wäre es möglich, auch in der Land- und Forstwirtschaft das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr gleichzusetzen. Andererseits könnte das abweichende Wirtschaftsjahr beibehalten und lediglich die Aufteilung des Gewinns abgeschafft werden. Gegen die Gleichsetzung von Wirtschafts- und Kalenderjahr werden betriebswirtschaftliche Gründe angeführt. Da Ende Juni die neue Ernte noch nicht begonnen hat, sind die Vorräte zu diesem Zeitpunkt gering und damit die Abschlußarbeiten bei bilanzierenden Betrieben weniger arbeitsaufwendig. Dagegen ist die Arbeitsbelastung durch die betriebliche Tätigkeit zu diesem Zeitpunkt normalerweise höher als am Ende des Kalenderjahres. Die betriebswirtschaftlichen Gründe, die für das abweichende Wirtschaftsjahr sprechen, haben aber heute keine allzu große Bedeutung mehr, da sich viele Betriebe auf wenige Betriebszweige spezialisiert haben und die geernteten Produkte oft sofort veräußern, so daß die Bestandsaufnahme der selbsterzeugten Produkte unabhängig vom Zeitpunkt der Bilanzierung keine große Belastung verursacht.[1] Durch die Mechanisierung in der Land- und Forstwirtschaft ist auch der wertmäßige Anteil der selbsterzeugten Produkte am Gesamtvermögen wesentlich geringer als früher. Der Abschluß zum 30. Juni kann deshalb in Einzelfällen sogar betriebswirtschaftliche Nachteile haben. Aus diesem Grund wird für die Land- und Forstwirtschaft ein Wahlrecht gefor-

1) Vgl. KLEEBERG, R., Wirtschaftsjahr 1979, S. 1029 f.

dert, das es den einzelnen Betrieben ermöglicht, das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr zu wählen.[1)]

Gegen ein Wahlrecht ist prinzipiell nichts einzuwenden. Wird allerdings das Kalenderjahr als Wirtschaftsjahr gewählt, dann läßt sich eine Aufteilung des Gewinns auf mehrere Veranlagungszeiträume beziehungsweise die Mittelung der Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre noch weniger rechtfertigen als bei der gegenwärtig gültigen Regelung. Denn das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr führt dazu, daß die Aufwendungen für eine Ernte und die Erträge dieser Ernte in unterschiedlichen Wirtschaftsjahren anfallen. Das wiederum spricht dafür, den Gewinn eines Wirtschaftsjahres aufzuteilen. Auch wenn Wirtschaftsjahr und Kalenderjahr übereinstimmen, läßt sich eine vollständige Kongruenz von Aufwands- und Ertragsanfall nicht herstellen. Eine Aufteilung des Gewinns auf zwei Kalenderjahre ist jedoch nicht möglich. Durchführbar ist nur die Mittelung des Gewinns mehrerer Wirtschaftsjahre. Dadurch können sich andere Verteilungs- und Steuerwirkungen als bei der Aufteilung bei abweichendem Wirtschaftsjahr ergeben. Diese unterschiedlichen Verteilungswirkungen sprechen gegen ein Wahlrecht bezüglich des Wirtschaftsjahres, sofern die Gewinnaufteilung beibehalten wird.

Die Gewinnaufteilung führt zu steuerlichen Vorteilen für bestimmte land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Die isolierte Anwendung dieser Vorschrift auf die Land- und Forstwirtschaft ist nur schwer begründbar. Da es aus betriebswirtschaftlicher Sicht aber zweckmäßig ist, die Progressionsnachteile bei stark schwankenden Gewinnen auszugleichen, ist nicht die Abschaffung dieser Vorschrift, sondern ihre Erweiterung auf andere Steuerpflichtige zu fordern. Da die übrigen Steuerpflichtigen in der Regel ein dem Kalenderjahr entsprechendes

1) Vgl. KLEEBERG, R., Wirtschaftsjahr 1979, S. 1029 und 1031. Er unterstellt, daß bei Wahl des Kalenderjahres als Wirtschaftsjahr eine Gewinnaufteilung nicht in Betracht kommt. KASTEN spricht sich für die Angleichung des Wirtschaftsjahres an das Kalenderjahr unter der Voraussetzung aus, daß bei der Einkommensteuerveranlagung die Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre gemittelt werden, vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 12. Ein Wahlrecht besteht bisher nur für Gartenbau- und Baumschulbetriebe, vgl. § 8c Abs. 2 EStDV.

Wirtschaftsjahr haben, wäre es zweckmäßig, auch in der Land- und Forstwirtschaft das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr gleichzusetzen und für die endgültige Einkommensteuerfestsetzung die Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre zu mitteln.

2. Der Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Nach § 13 Abs. 3 EStG wird allen Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, unabhängig von der Gewinnermittlungsart ein Freibetrag von 2.000 DM, bei Zusammenveranlagung von 4.000 DM gewährt. Der Freibetrag gilt nur für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Sofern diese Einkünfte geringer als der Freibetrag sind, kann er nur teilweise in Anspruch genommen werden. Der Freibetrag ist nicht betriebs-, sondern personenbezogen. Er wird daher mehrfach gewährt, wenn an einem Betrieb mehrere Personen beteiligt sind.[1] Aufgrund der Personenbezogenheit überrascht es, daß der Freibetrag bei Zusammenveranlagung auch dann verdoppelt wird, wenn nur ein Ehegatte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezieht. Der Gesetzgeber ist wohl von der Vorstellung eines Familienbetriebes ausgegangen, der einem Ehegatten gehört, aber von beiden Ehegatten bewirtschaftet wird. Die automatische Verdoppelung des Freibetrages kann außerdem verhindern, daß zwischen Ehegatten Mitunternehmerschaften, Nießbrauchs- und Pachtverhältnisse nur zur doppelten Ausnutzung des Freibetrages begründet werden.[2]

Der Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft besteht seit der Notverordnung des Reichsprädidenten im Jahr 1930. Seine Höhe und Gestaltung hat sich in der Zwischenzeit

---

1) Zu den verfahrenstechnischen Einzelheiten vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 386-403; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 497-499, Anm. 1215-1218.

2) Zu den Voraussetzungen und Bedingungen dieser Gestaltungsmaßnahmen vgl. SCHLEIFER, C.H., Nutzungsüberlassungen 1980, S. 372-379; UELNER, A., Nutzungen 1980, S. 1-8; KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 263-293; MIDDELSCHULTE, E., Nutzungsüberlassung 1982, S. 477-487; BICHEL, K.-E., Betriebsvermögen 1984, S. 1-6; BICHEL, K.-E., Mitunternehmerschaft 1984, S. 145-149; FUCHS, R., SCHROEDER, K., Personengesellschaften 1984, S. 409-411 und die Entgegnung von GIERE, H.-W., Ehegattengesellschaft 1984, S. 532-534.

mehrfach geändert. In den früheren Fassungen war der Freibetrag jeweils zeitlich begrenzt, trotz dieser Begrenzung wurde er aber in veränderter Form immer wieder gewährt.[1] Seit 1980 ist im Gesetz keine zeitliche Begrenzung mehr vorgesehen. Die Gewährung eines allgemeinen Freibetrages für einen Berufszweig ist problematisch und kaum begründbar. Zwar werden auch bei anderen Einkunftsarten Freibeträge gewährt,[2] diese Freibeträge sind aber wesentlich geringer als der land- und forstwirtschaftliche Freibetrag, der damit zu einer Begünstigung aller Land- und Forstwirte führt und einen eindeutigen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darstellt.

Zur Rechtfertigung des Freibetrages werden unterschiedliche Argumente angeführt.[3] Der Freibetrag soll zur Verwaltungsvereinfachung dienen, da aufgrund des Freibetrages land- und forstwirtschaftliche Betriebe mit geringen Gewinnen erst gar nicht zur Einkommensteuer veranlagt werden müssen. Der Vereinfachungseffekt dürfte aber nur gering sein, da es nur wenige Betriebe gibt, die langfristig derart niedrige Gewinne erwirtschaften, ohne daß gleichzeitig andere Einkünfte erzielt werden. Aufgrund der Einkünfte aus außerbetrieblichen Quellen wird dann aber in vielen Fällen eine Einkommensteuerveranlagung notwendig sein oder ein Lohnsteuerjahresausgleich durchgeführt werden. Die Vereinfachung beschränkt sich dann nur auf die Nichterfassung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die in derartigen Fällen aber gerade nicht gerechtfertigt ist. Eine ins Gewicht fallende Verwaltungsvereinfachung ergibt sich nur durch die Kombination des Freibetrages mit anderen Vereinfachungsvorschriften. Durch eine zu geringe Gewinnerfassung bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen und den Freibetrag können auch kleinere Vollerwerbsbetriebe, die keine sonstigen Einkünfte erzielen, nicht steuerpflichtig werden. Zu berücksichtigen ist aber,

1) Vgl. S. 316-323.
2) Freibetrag bei Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 4 EStG maximal 1.200 DM, Arbeitnehmerfreibetrag nach § 19 Abs. 4 EStG 480 DM, Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG 300 DM.
3) Zur Begründung des Freibetrages vgl. Begründung des Gesetzentwurfs zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 8/3239, S. 8 f. und den Achten Subventionsbericht, S. 260.

daß für viele staatliche Unterstützungsmaßnahmen die Einkommenshöhe nachgewiesen werden muß. Da gerade Betriebe mit geringen Gewinnen solche Maßnahmen in Anspruch nehmen können, ist oft eine Einkommensteuerveranlagung zum Nachweis eines nicht steuerpflichtigen Einkommens notwendig.

Daneben soll der Freibetrag die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Land- und Forstwirtschaft innerhalb der Europäischen Gemeinschaft sicherstellen und die Eingliederung der Landwirtschaft in den gemeinsamen Markt erleichtern. Nach dieser Begründung ist der Freibetrag notwendig, weil auch die anderen Mitgliedstaaten Steuervergünstigungen gewähren. Zwar ist unbestritten, daß eine unterschiedliche Steuerbelastung die Wettbewerbsfähigkeit beeinflussen kann. Dennoch ist das Argument nicht überzeugend. Steuervergünstigungen im Verhältnis zu den anderen Steuerpflichtigen werden nur in einigen Mitgliedstaaten der europäischen Gemeinschaft gewährt. Zudem ist der Freibetrag ungeeignet, eventuell bestehende Wettbewerbsnachteile auszugleichen. Da die Steuerersparnis mit zunehmenden Gewinnen steigt, ist die Entlastungswirkung gerade bei den Betrieben, die hohe Gewinne erzielen und bei denen Wettbewerbsnachteile daher zweifelhaft sind, am größten, während kleine und ertragsschwache Betriebe nur einen kleineren oder überhaupt keinen Vorteil durch den Freibetrag haben. KÖHNE/WESCHE fordern daher den Wegfall des Freibetrages ab einer bestimmten Gewinnhöhe.[1)] Eine solche Begrenzung war im Gesetzentwurf zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft vorgesehen. Der Freibetrag sollte bei einem Gewinn von 50.000 DM beziehungsweise 100.000 DM bei Zusammenveranlagung entfallen. Diese Grenzwerte waren aber so hoch, daß sich die Begrenzung praktisch kaum ausgewirkt hätte, denn Betriebe mit Gewinnen über 100.000 DM sind in der Land- und Forstwirtschaft selten. Der Finanzausschuß des Bundestages hat die Begrenzung gestrichen und dafür den Steuerabzugsbetrag auf Gewinne bis 50.000 DM beschränkt.[2)] Die Begrenzung

---

1) Vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 238.
2) Vgl. Gesetzentwurf zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 8/3239, S. 4 und S. 9 und die Beschlußempfehlung des Finanzausschusses, Bundestags-Drucksache 8/3673, S. 5, S. 10 und S. 13.

des Freibetrages nach oben läßt sich unter Wettbewerbsgesichtspunkten zwar rechtfertigen. Sie verhindert aber nicht, daß sich der Freibetrag bei geringen Gewinnen kaum auswirkt. Problematisch ist zudem die Festlegung des Grenzwertes, ab dem der Freibetrag nicht mehr gewährt wird. Sofern der Freibetrag die Wettbewerbsfähigkeit tatsächlich verbessern soll, muß er eine spürbare steuerliche Entlastung zur Folge haben. Dann werden die Betriebe, die den Freibetrag nicht mehr in Anspruch nehmen können, aber immer versuchen, durch Steuergestaltungsmaßnahmen doch noch in den Genuß des Freibetrages zu gelangen. Durch die Überprüfung dieser Maßnahmen könnte eine Beschränkung des Freibetrages zusätzlichen Verwaltungsaufwand verursachen.

Schließlich wurde die Erhöhung des Freibetrages mit der Erhöhung der Wertansätze des § 13a EStG begründet.[1] Dieses Argument kann die Erhöhung jedoch nicht rechtferigen. Extrem formuliert besagt es nichts anderes, als daß Land- und Forstwirte möglichst wenig Steuern bezahlen sollen. Wenn eine Vorschrift verschärft wird, ist an anderer Stelle eine Entlastung notwendig. Die Durchschnittsätze sind erhöht worden, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Landwirtschaft zu verbessern und eine bessere Gewinnerfassung durch die Durchschnittsätze zu erreichen. Durch die gleichzeitige Erhöhung des Freibetrages liegt ein klarer Verstoß gegen die erste Zielsetzung vor, da der Freibetrag unabhängig von der Gewinnermittlungsart gewährt wird. Er kann damit den Belastungssprung durch die Erhöhung der Durchschnittsätze zwar verringern, den relativen Belastungsanstieg dieser Betriebe aber nicht beseitigen, da sie im Verhältnis zu den anderen Betrieben durch die Neuregelung trotz der Erhöhung des Freibetrages stärker belastet worden sind.

Die Argumentation zeigt, daß keine der Begründungen den Freibetrag überzeugend rechtfertigt. Zum Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen ist er nur bedingt geeignet. Auch mit dem

1) Vgl. Gesetzentwurf zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 8/3239, S. 8 f.

Argument der Verwaltungsvereinfachung ist ein derart hoher Freibetrag nicht zu rechtfertigen. Begründbar ist lediglich ein auf kleine Betriebe beschränkter Freibetrag zur Förderung dieser Betriebe. Da er sich aber nur im Gewinnfall auswirkt und die Begrenzung Probleme verursacht, ist auch eine solche Freibetragsgestaltung nicht überzeugend. Aus diesen Gründen ist die Abschaffung oder zumindest drastische Reduzierung des Freibetrages zu fordern.

3. Die Begünstigung von Veräußerungsgewinnen

a) Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes

Sofern ein Betrieb veräußert oder aufgegeben wird, sind die in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Rücklagen aufzudecken und zu besteuern. Da die stillen Rücklagen, die unter Umständen über viele Jahre gebildet worden sind, auf einen Schlag aufgelöst und besteuert werden müssen, werden die entstandenen Veräußerungsgewinne steuerlich begünstigt. Bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes wird unter bestimmten Voraussetzungen ein Teil der Veräußerungsgewinne durch Freibeträge steuerfrei gestellt. Der steuerpflichtige Teil wird - unabhängig davon, ob ein Freibetrag zur Anwendung kommt oder nicht, nur mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz belastet. Begünstigt ist sowohl die Betriebsveräußerung, die die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber voraussetzt, als auch die Betriebsaufgabe, bei der die einzelnen Wirtschaftsgüter innerhalb eines kürzeren Zeitraumes an verschiedene Erwerber veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden können.[1)]

Die allgemeinen Vorschriften über die Behandlung von Veräußerungsgewinnen gelten für land- und forstwirtschaftliche und gewerbliche Betriebe. Wenn die Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eingestellt wird, besteht zunächst die Möglichkeit, auf die Auflösung der stillen Rücklagen

1) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 518, Anm. 1259.

zu verzichten und den Betrieb als ruhenden Betrieb weiterzuführen. Voraussetzung dafür ist, daß der Betrieb im ganzen, d.h. mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen, an eine Person verpachtet wird.[1] Der Eigentümer kann die Besteuerung der stillen Reserven in die ferne Zukunft verschieben, durch die Erklärung der Betriebsaufgabe aber auch jederzeit herbeiführen. Die Fortführung des Betriebes als ruhender Betrieb hat den Nachteil, daß neu entstehende Wertzuwächse des Vermögens ebenfalls steuerpflichtig werden. Neben der späteren Besteuerung der stillen Rücklagen besteht der Vorteil darin, daß der Eigentümer weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt und dafür den Freibetrag und Steuerabzugsbetrag in Anspruch nehmen kann.[2] Da die Verpachtung kleiner, nicht arrondierter Betriebe an einen Pächter nicht immer möglich ist, wird als Maßnahme zur Verbesserung der Agrarstruktur gefordert, eine Betriebsfortführung auch bei parzellenweiser Verpachtung zuzulassen. Diese Möglichkeit besteht jedoch noch nicht oder nur in ganz besonders gelagerten Einzelfällen.[3]

Bei der endgültigen Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes wird ein Freibetrag von 30.000 DM gewährt, sofern der gesamte Veräußerungsgewinn 100.000 DM nicht übersteigt.[4] Bei höheren Veräußerungsgewinnen wird der Freibetrag um den 100.000 DM übersteigenden Teil des Veräußerungsgewinns verringert, so daß der Freibetrag bei Veräußerungsgewinnen von mehr als 130.000 DM vollständig wegfällt. Wenn der Betriebsinhaber bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes älter als 55 Jahre ist, erhöht sich der Freibetrag auf 120.000 DM und wird erst bei Veräußerungsgewinnen von über 300.000 DM schrittweise reduziert.[5] Da sich die Betriebsaufgabe und

1) Vgl. dazu WENDT, K.F., Betriebspacht 1977, S. 289-292; FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil A, Anm. 580-602; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 406-413, Anm. 1025-1036.
2) Aus diesem Grunde ist die Verpachtung des Betriebes als Instrument zur Minimierung der Familiensteuerbelastung geeignet, indem an Stelle einer Übertragung an den Hoferben zunächst eine Verpachtung erfolgt. Vgl. dazu KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 263-273.
3) Vgl. GIERE, H.W., Neuregelung 1984, S. 178-182.
4) Vgl. § 14 i.V.m. § 16 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG.
5) Vgl. § 14 i.V.m. § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG.

Betriebsveräußerung in der Land- und Forstwirtschaft fast ausschließlich im Wege des Generationenwechsels vollzieht, ist vor allem der erhöhte Freibetrag von praktischer Bedeutung.[1] Sofern ein Land- und Forstwirt die Bewirtschaftung seines Betriebes bereits vor Vollendung des 55. Lebensjahres einstellt, eine direkte Veräußerung der Wirtschaftsgüter aber nicht zwingend notwendig oder nicht beabsichtigt ist, besteht die Möglichkeit, den Betrieb im ganzen zu verpachten und erst später die Betriebsaufgabe zu erklären. Dann kann der höhere Freibetrag für den Veräußerungsgewinn in Anspruch genommen werden.

Neben dieser generellen Regelung existieren im Bereich der Land- und Forstwirtschaft Sondervorschriften, die die Veräußerung kleinerer Betriebe erleichtern und dadurch zur Verbesserung der Agrarstruktur dienen sollen. Nach § 14a Abs. 1 EStG sind bei einer Veräußerung derartiger Betriebe 60.000 DM des Veräußerungsgewinns unabhängig von dessen Höhe steuerfrei. Der Freibetrag wird allerdings nur gewährt, wenn der Wirtschaftswert des Betriebes 30.000 DM und das außerlandwirtschaftliche Einkommen in den beiden vorangehenden Veranlagungszeiträumen 18.000 DM beziehungsweise 36.000 DM bei Zusammenveranlagung nicht überstiegen hat.[2] Begünstigt ist zunächst nur die Veräußerung des Betriebes, die die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber voraussetzt. Für die Inanspruchnahme des Sonderfreibetrages ist die Zurückbehaltung der Wohn- und Betriebsgebäude unschädlich.[3] Diese Ausnahmeregelung ist zweckmäßig, da eine Verbesserung der Agrarstruktur durch die Vergrößerung bestehender Betriebe erfolgt. Der Erwerber eines kleineren Betriebes verfügt dann in der Regel über Betriebs- und Wohngebäude und ist deshalb

1) Vgl. KÖHNE, M., Anmerkungen 1984, S. 326 f. Zu den verfahrenstechnischen Einzelheiten bei der Berechnung der Veräußerungsgewinne und des Freibetrages vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil D, Anm. 202-216; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 516-531, Anm. 1256-1280.

2) Vgl. § 14a Abs. 1 EStG. Die Vorschrift ist bis zum 31.12.1985 begrenzt. Zu Einzelheiten vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil D, Anm. 207-231, LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 531-540, Anm. 1281-1288.

3) Vgl. § 14a Abs. 2 EStG. Die Sonderregelung nach § 14a Abs. 1-3 EStG kann nicht neben, sondern nur anstelle der Freibeträge nach den §§ 14, 16 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen werden.

vor allem am Erwerb zusätzlicher Flächen interessiert. Begünstigt wird daneben auch die Aufgabe des Betriebes, d.h. die Veräußerung der Wirtschaftsgüter an verschiedene Erwerber oder die Verpachtung des Betriebes, wenn durch eine Bescheinigung nachgewiesen wird, daß die Maßnahme zur Verbesserung der Agrarstruktur dient.[1] Wenn bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe das Wohnhaus nicht veräußert, sondern ins Privatvermögen überführt wird, was häufig der Fall sein dürfte, wird der Entnahmegewinn nicht besteuert, sofern der bisherige Betriebsinhaber das Wohngebäude noch zwei Jahre selbst bewohnt und während dieser Zeit nicht veräußert.[2]

Der Vorteil der Sonderregelung des § 14a Abs. 1-3 EStG liegt darin, daß der Freibetrag auch bei hohen Veräußerungsgewinnen nicht verringert wird und der Entnahmegewinn des Wohnhauses vollkommen steuerfrei bleibt. Die Sonderregelung ist deshalb vor allem dann vorteilhaft, wenn der Betriebsinhaber noch keine 55 Jahre alt ist, im Wohngebäude hohe stille Rücklagen enthalten sind und/oder der Veräußerungsgewinn so hoch ist, daß der Freibetrag nach den §§ 14, 16 Abs. 4 EStG sich nicht voll auswirkt. Die Beschränktung auf Betriebe mit einem Wirtschaftswert von 30.000 DM soll sicherstellen, daß nur kleine Betriebe von dieser Vorschrift profitieren. Je nach Höhe des Vergleichswertes fallen aber Betriebe bis zu einer Betriebsgröße zwischen 20 und 30 Hektar unter diese Regelung. Damit kann die Regelung von einer großen Zahl von Betrieben in Anspruch genommen werden. Auch die Einkommensgrenze dürfte nur bei wenigen Betrieben die Inanspruchnahme der Sonderregelung ausschließen.

Da die Begünstigung der Veräußerungsgewinne zur Verbesserung der Agrarstruktur dient und die Bodenmobilität erhöht, wird die Sondervorschrift positiv beurteilt und für gerechtfertigt gehalten.[3] Durch die deutliche Erhöhung des Freibetrages

---

1) Vgl. § 14a Abs. 3 EStG.
2) Vgl. § 14a Abs. 2 EStG.
3) Vgl. RÜGER, G., Vergünstigungen 1977, S. 195 f. und S. 202 f.; KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 238.

nach § 16 Abs. 4 EStG für über 55jährige Betriebsinhaber ist diese Vorschrift in vielen Fällen vorteilhafter. Die Sonderregelung für die Land- und Forstwirtschaft hat deshalb erheblich an Bedeutung verloren.

b) Entnahme von Grundstücken zur Erbabfindung

Veräußerungsgewinne, die bei der Entnahme oder Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter entstehen, werden steuerlich grundsätzlich wie laufende Gewinne behandelt. Auch von diesem Grundsatz gibt es im Bereich der Land- und Forstwirtschaft eine Ausnahme. Sofern einzelne Grundstücke zur Abfindung weichender Erben entnommen werden, bleiben Veräußerungsgewinne bis zur Höhe von 60.000 DM unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Der Freibetrag wird in folgenden Fällen gewährt:[1)]

(1) Der bisherige Betriebsinhaber veräußert Betriebsgrundstücke und verwendet den Veräußerungserlös innerhalb von 12 Monaten zur Abfindung weichender Erben.

(2) Der bisherige Betriebsinhaber entnimmt Betriebsgrundstücke und übereignet sie innerhalb von 12 Monaten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge oder als Abfindung an weichende Erben.

(3) Der Erbe hat im Rahmen der Erbauseinandersetzung Betriebsgrundstücke erhalten. Dieser Fall tritt ein, wenn sich die Erben erst nach dem Tod des Erblassers auseinandersetzen und die weichenden Erben Betriebsgrundstücke erhalten. Die Grundstücke gelten auch beim Erben noch als Betriebsvermögen. Sofern er nicht selbst einen Betrieb bewirtschaftet, kann er die Grundstücke nur als Privatvermögen behandeln und müßte ohne die Sondervorschrift den Entnahmegewinn versteuern.

---

1) Vgl. § 14a Abs. 4 EStG. Die Vorschrift gilt nur noch bis zum 31.12.1985, eine Verlängerung ist möglich. Zu Einzelheiten vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil D, Anm. 273-284; LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 499-511, Anm. 1211-1244. Kritisch zu dieser Regelung hat sich FELSMANN, W., Freibetragsregelung 1981, S. 457-463 geäußert. Diese Kritik ist durch Verwaltungsanweisungen und Änderungen des Gesetzes teilweise hinfällig geworden.

Der Freibetrag ist personenbezogen, d.h. er wird jedem Steuerpflichtigen nur einmal gewährt. Außerdem wird der Freibetrag nur gewährt, wenn das Einkommen des Betriebsinhabers in dem der Veräußerung vorangegangenen Veranlagungszeitraum nicht höher als 24.000 DM beziehungsweise bei Zusammenveranlagung 48.000 DM war. Im Fall (3) sind nach Auffassung der Finanzverwaltung die Verhältnisse des Erblassers maßgebend, d.h. alle Erben erhalten den Freibetrag zusammen nur einmal und nur dann, wenn er vom Erblasser noch nicht in Anspruch genommen worden ist.[1] Diese Einschränkung ist zweckmäßig, da sie sicherstellt, daß die Erbauseinandersetzung nach dem Tode des Erblassers nicht anders behandelt wird als eine vorweggenommene Erbauseinandersetzung. Auch bezüglich der Einkommenshöhe sollen die Verhältnisse des Erblassers maßgebend sein. Das entspricht zwar dem Zweck der Vorschrift, steht seit der Neufassung des § 14a Abs. 4 EStG aber im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut.

Die Vorschrift soll dazu führen, daß die Substanzverluste der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe durch Erbabfindungen möglichst klein bleiben. Da viele Land- und Forstwirte nur über ein geringes Privatvermögen verfügen, können die Erbansprüche der Miterben nur aus dem Betriebsvermögen oder durch die Aufnahme von Krediten befriedigt werden. Eine Kreditaufnahme ist - bedingt durch die geringe Rentabilität - aber nur in begrenztem Maße möglich und beeinträchtigt zudem die weitere Entwicklung des Betriebes. Durch den Freibetrag wird erreicht, daß zur Erbabfindung weniger Grundstücke als im Falle der Besteuerung der Veräußerungsgewinne entnommen werden müssen.

Die Einkommensgrenze soll sicherstellen, daß der Freibetrag nur von kleineren und mittleren Betrieben in Anspruch genommen werden kann. Allerdings ist die Begrenzung in diesem Fall ökonomisch nicht überzeugend. Bei größeren Betrieben sind die Erbansprüche der Miterben höher, eine Substanzgewährung also auch gegeben. Zudem ist es aus agrarstrukturellen Gründen zweckmäßig, gerade die langfristig entwicklungsfähigen Betriebe

1) Vgl. Abschn. 133a Abs. 8 EStR 1984.

in ihrer Entwicklung nicht zu beeinträchtigen.[1] Allerdings ist die Einkommensgrenze aufgrund ihrer technischen Gestaltung nur begrenzt wirksam. Da nur auf das Einkommen eines Veranlagungszeitraumes abgestellt wird, besteht die Möglichkeit, auch bei im Durchschnitt höheren Gewinnen durch bilanzpolitische Maßnahmen das Einkommen eines Jahres unter die Grenze zu drücken und anschließend die Entnahme zu tätigen. Durch die Gewinnschwankungen in der Land- und Forstwirtschaft wird diese Möglichkeit noch begünstigt.[2] Bei geschickter Gestaltung können daher auch Betriebe, die langfristig ein über dem Grenzwert liegendes Einkommen erwirtschaften, den Freibetrag in Anspruch nehmen.

KÖHNE hält eine Staffelung des Freibetrages nach der Anzahl der weichenden Erben für zweckmäßig.[3] Dieser Vorschlag ist jedoch nicht vollständig überzeugend, denn mit zunehmender Anzahl der Erben sinken die Erbansprüche pro Erben. Da der gesamte Abfindungsbedarf bei mehreren Erben aber steigt, könnte die Wirksamkeit der Vorschrift durch eine degressive Staffelung des Freibetrages nach der Zahl der Erben verbessert werden.

Da der Freibetrag zur Erbabfindung nur für die Entnahme einzelner Grundstücke gewährt wird, kann er bei einer Betriebsaufgabe nicht neben den dort zur Anwendung kommenden Freibeträgen angewendet werden. Sofern aber eine Betriebsaufgabe geplant wird, ist es möglich, zunächst einzelne Grundstücke zur vorweggenommenen Erbabfindung zu entnehmen und dafür den Freibetrag nach § 14a Abs. 4 EStG in Anspruch zu nehmen. Für die erst später erfolgende Betriebsaufgabe können dann die entsprechenden Freibeträge ausgenutzt werden.[4] Die Erbabfindung darf aber nicht bereits ein Teil der Betriebsaufgabe sein. FELSMANN ist der Auffassung, daß beide Vorgänge in einem Jahr stattfinden können.[5] Um Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt zu vermeiden, dürfte es aber zweckmäßig sein, die

---

1) Vgl. auch KÖHNE, M., Anmerkungen 1984, S. 325.
2) Hier wirkt sich die Aufteilung des Gewinns eines Wirtschaftsjahres auf zwei Kalenderjahre nachteilig aus.
3) Vgl. KÖHNE, M., Überlegungen 1984, S. 325.
4) Vgl. LEINGÄRTNER, W., ZAISCH, H., Einkommensbesteuerung 1983, S. 501, Anm. 1225.
5) Vgl. FELSMANN, W., Einkommensbesteuerung 1983, Teil D, Anm. 285.

vorweggenommene Erbfolge in einem früheren Jahr durchzuführen. Durch diese Gestaltung kann außerdem erreicht werden, daß der Wirtschaftswert des Betriebes unter 30.000 DM sinkt und bei der Betriebsaufgabe die unter Umständen günstigere Regelung nach § 14a Abs. 1-3 EStG in Anspruch genommen werden kann.

Obwohl die Freibetragsregelungen des § 14a EStG auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt sind und dadurch vor allem gegenüber kleinen Gewerbetreibenden eine Ungleichbehandlung besteht, sind diese Sondervorschriften positiv zu beurteilen, da sie geeignet sind, die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele der Verbesserung der Agrarstruktur zu unterstützen. Dem steht nicht entgegen, daß wie bei allen Steuervergünstigungen gewisse Mitnahmeeffekte eintreten. Deshalb wäre es durchaus zweckmäßig, wenn die Vorschriften, eventuell in modifizierter Form, durch den Gesetzgeber verlängert werden.

V. Beurteilung der Steuervergünstigungen unter Berücksichtigung agrarpolitischen Zielsetzungen

1. Die Ziele der Agrarpolitik

Bisher wurden die einkommensteuerlichen Regelungen für die Land- und Forstwirtschaft ausschließlich unter den Gesichtspunkten der Gleichmäßigkeit und Praktikabilität der Besteuerung beurteilt. Es wurde gezeigt, daß die Sondervorschriften gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen und nur in wenigen Fällen durch Praktikabilitätsüberlegungen gerechtfertigt werden können. Die Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung können aber auch durch die agrarpolitischen Ziele, die der Gesetzgeber mit den Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft verfolgt, gerechtfertigt werden. Das ist aber nur dann der Fall, wenn die Steuervergünstigungen zur Erreichung der agrarpolitischen Zielsetzungen geeignet sind. Das wird im folgenden kurz geprüft. Dabei muß beachtet werden, daß Steuervergünstigungen nur ein Instrument der Agrarpolitik sind und ihre konkrete Wirkung von der Ausgestaltung der anderen Instrumente abhängig sein kann.

Die Ziele der Agrarpolitik sind im Landwirtschaftsgesetz und im EG-Vertrag enthalten. Nach § 1 des Landwirtschaftsgesetzes ist es Aufgabe der Agrarpolitik, die Teilnahme der Landwirtschaft an der wirtschaftlichen Entwicklung und die Versorgung der Bevölkerung mit Nahrungsmitteln zu sichern.[1] Das Ziel soll erreicht werden, indem durch agrarpolitische Maßnahmen die bestehenden naturbedingten und wirtschaftlichen Nachteile des Agrarsektors ausgeglichen und die Produktivität der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gesteigert wird. Es fehlt jedoch eine eindeutige Festlegung von Einzelzielen und eine Rang-

1) Vgl. Landwirtschaftsgesetz vom 05.09.1955, BGBl I 1955, S. 565 ff.

ordnung zwischen den Zielen. Allgemein können vier Zielgruppen der Agrarpolitik unterschieden werden:[1)]

(1) Einkommensziel: Die Einkommen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sollen erhöht werden, so daß in diesen Betrieben ein etwa gleiches Einkommen wie in anderen Berufszweigen erwirtschaftet werden kann. Gleichzeitig sollen naturgegebene Einkommensunterschiede zwischen den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verringert oder beseitigt werden. Außerdem sollen durch die Einkommenspolitik möglichst viele Familienbetriebe in der Land- und Forstwirtschaft erhalten werden.

(2) Das Versorgungsziel: Die Versorgung der Bevölkerung mit qualitativ hochwertigen Gütern zu angemessenen Preisen soll sichergestellt werden.

(3) Das Umweltschutzziel: Die Agrarpolitik soll zu einer umweltschonenden Bewirtschaftung beitragen. Außerdem sollen die von den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unentgeltlich erbrachten Umweltschutzleistungen durch Unterstützungen ausgeglichen werden.

(4) Das handelspolitische Ziel: Die Agrarpolitik soll zu einer Lösung der Welternährungsprobleme beitragen und die Außenhandelsbeziehungen mit Agrarprodukten ausgeglichen gestalten.

Das Problem bei der Beurteilung der Steuervergünstigungen liegt darin, daß zwischen den einzelnen Zielen Widersprüche und Zielkonflikte bestehen.[2)] So sind zur Erreichung des Einkommensziels andere Maßnahmen erforderlich als zur Erreichung des umwelt-

---

1) Vgl. dazu RÜGER, G., Vergünstigungen 1977, S. 76-81; Agrarbericht 1983, S. 92-95. Zu den Zielen der Agrarpolitik vgl. auch PETERSEN, V., SCHMITT, G., Irrwege 1984, S. 79 f.

2) Eine Aufteilung der globalen Ziele in Unterziele beziehungsweise Maßnahmen zur Erreichung der allgemeinen Ziele ist in den Agrarberichten enthalten, vgl. beispielsweise Agrarbericht 1983, S. 92-95.

politischen oder handelspolitischen Zieles. Eine eindeutige Zuordnung der Steuervergünstigungen zu einer bestimmten Zielgruppe oder zu bestimmten Unterzielen fehlt. Eine derartige Zuordnung zu bestimmten Zielen kann auch aus den Begründungen der einzelnen Steuervergünstigungen im jeweiligen Gesetzgebungsverfahren nur bedingt abgeleitet werden. Damit können Steuervergünstigungen die Erreichung des einen Zieles fördern, gleichzeitig aber die Erreichung eines anderen Zieles gefährden.

2. Eignung der Einkommensteuervergünstigungen zur Zielerreichung

Die Einkommensvergünstigungen führen dazu, daß bei gegebenen Gewinnen das Einkommen nach Steuern steigt. Damit sind sie prinzipiell geeignet, Einkommensnachteile der Land- und Forstwirtschaft gegenüber anderen Wirtschaftszweigen abzubauen. Die Steuervergünstigungen wirken sich bei den einzelnen Betrieben aber sehr unterschiedlich aus. Kleine und ertragschwache Betriebe, die in erster Linie begünstigt werden sollen, haben durch die Steuervergünstigungen keinen oder nur einen sehr geringen Vorteil. Außerdem fehlt eine regionale Differenzierung vollständig. Da die steuerlichen Vorteile der meisten Steuervergünstigungen mit zunehmenden Gewinnen steigen, werden gerade die Betriebe mit hohen Gewinnen, zumindest aber Betriebe mit Gewinnen bis zu 50.000 DM, bei denen sich der Steuerabzugsbetrag noch voll auswirkt, am stärksten begünstigt. Auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen ist die Begünstigung der überdurchschnittlich wirtschaftenden Betriebe auf guten Produktionsstandorten am größten. Durch die Einkommensteuervergünstigungen erhöht sich folglich nur bei einem Teil der Betriebe das verwendbare Einkommen. Da sich die Steuervergünstigungen bei Betrieben mit höherem Einkommen am stärksten auswirken, sind sie zum Ausgleich der Einkommensunterschiede innerhalb des Agrarsektors überhaupt nicht und zum Ausgleich der Einkommensunterschiede zwischen dem Agrarsektor und anderen Wirtschaftszweigen nur sehr bedingt geeignet. Die Steuervergünstigungen können damit mit dem Argument der Förderung

kleiner land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nicht gerechtfertigt werden.[1)]

Da die Vorteile des einzelnen Betriebes aufgrund der preispolitischen Maßnahmen der europäischen Gemeinschaften von der Menge der erzeugten Produkte abhängig sind, werden durch diese Maßnahmen ebenfalls überdurchschnittlich wirtschaftende Betriebe auf guten Produktionsstandorten, die hohe mengenmäßige Erträge haben, am meisten begünstigt. Die Preispolitik führt dazu, daß das Bruttoeinkommen dieser Betriebe absolut am stärksten steigt, die Steuervergünstigungen stellen sicher, daß das Bruttoeinkommen durch die Besteuerung nur unterdurchschnittlich verringert wird. Beide Maßnahmen sind nicht geeignet, die Nachteile kleiner Betriebe auszugleichen oder diesen Betrieben ein ausreichendes Einkommen zu gewährleisten, sondern erhöhen die Auswirkungen der natürlichen und wirtschaftlichen Nachteile dieser Betriebe noch.

Die Einkommensteuervergünstigungen führen dazu, daß die Kapitalbildung und Kapitalbindung in der Land- und Forstwirtschaft gefördert wird.[2)] Auch hier gilt wiederum, daß gerade die Kapitalbildung in Betrieben mit bereits hoher Eigenkapitalausstattung und guter Ertragslage am stärksten gefördert wird. Unter diesem Aspekt sind die Einkommensteuervergünstigungen geeignet, die Entwicklung mittlerer und größerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu fördern. Dem steht als Nachteil gegenüber, daß die Kapitalbindung im Agrarsektor insgesamt zu hoch sein kann, unvorteilhafte Investitionen vorteilhaft werden und der Strukturwandel behindert wird.

Langfristig kann eine Erhöhung des Einkommens der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nur durch eine Erhöhung der Produktivität erreicht werden. Das setzt jedoch Mobilität der

---

1) Vgl. dazu auch RÜGER, G., Vergünstigungen 1977, S. 167-170 und S. 186-188.
2) Zu den Auswirkungen der Einkommensteuervergünstigungen im einzelnen vgl. RÜGER, G., Begünstigungen 1977, S. 125-145.

Produktionsfaktoren voraus.[1] Die Erhöhung der Produktivität, die ein Ziel der Agrarpolitik ist, steht im Widerspruch zur Erhaltung möglichst vieler land- und forstwirtschaftlicher Betriebe. Die Einkommensteuervergünstigungen, die die Erhaltung der Betriebe sicherstellen sollen, wirken zumindest teilweise hemmend auf den Strukturwandel und verhindern damit die langfristige Einkommenserhöhung. Auf den gesamten Agrarsektor bezogen wirken sich insbesondere die Sonderabschreibungen und Gewinnabzüge, die unvorteilhafte Investitionen vorteilhaft machen können, der allgemeine Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die Durchschnittsatzgewinnermittlung und der Steuerabzugsbetrag negativ aus, da sie zu einer überhöhten Kapitalbindung im Agrarsektor führen können. Da die Begünstigungswirkung der Sonderabschreibungen, der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen und des Freibetrages mit zunehmenden Gewinnen steigt, geht von diesen Regelungen aber zugleich eine konzentrationsfördernde Tendenz aus.[2] Die Anknüpfung der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen an die bewirtschaftete Fläche und den Tierbestand und die steuerlichen Vorteile dieser Regelung können gerade bei ertragsstarken und entwicklungsfähigen Betrieben dazu führen, daß eine Vergrößerung des Betriebes unterbleibt, um die Vorteile der Durchschnittsatzgewinnermittlung nicht zu verlieren. Der Strukturwandel wird eindeutig lediglich durch die Begünstigung der Veräußerungsgewinne gefördert.

Durch die Erhöhung der Kapitalbildung führen die Einkommensteuervergünstigungen zu einer Ausdehnung der land- und forstwirtschaftlichen Produktion.[3] Insofern sind sie zur Sicherstellung der Versorgung und zur Lösung der Ernährungsprobleme geeignet. Da heute aber bei vielen land- und forstwirtschaftlichen Produkten eine Überproduktion vorliegt, kann die Gewährung der Einkommensteuervergünstigungen mit diesem Ziel nicht

1) Vgl. PETERSEN, V., SCHMIDT, G., Irrwege 1977, S. 83 f.
2) Vgl. KASTEN, H.-H., Auswirkungen 1984, S. 268-270.
3) Vgl. RÜGER, G., Vergünstigungen 1977, S. 114-124.

gerechtfertigt werden. Zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe innerhalb der Europäischen Gemeinschaft sind die Steuervergünstigungen prinzipiell geeignet.[1] Da aber die ertragstarken Betriebe tendenziell am stärksten begünstigt werden, hat die Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit dieser Betriebe Wettbewerbsnachteile für die übrigen inländischen Betriebe zur Folge. Auch hier wird der Zielkonflikt zwischen der wünschenswerten Förderung der Entwicklung bestimmter Betriebe und der Erhaltung möglichst vieler Betriebe deutlich. Daher ist auch unter diesem Aspekt eine unbegrenzte einkommensteuerliche Förderung der Wettbewerbsfähigkeit nicht zu rechtfertigen. Eine Begrenzung der Steuerbegünstigungen auf mittlere Betriebe ist steuertechnisch nur schwer zu realisieren und mit zusätzlichem Verwaltungsaufwand verbunden.[2]

Auch zur Erreichung des umweltschutzpolitischen Ziels sind die Einkommensteuervergünstigungen nicht geeignet. Zunächst ist zweifelhaft, ob Land- und Forstwirte überhaupt umweltschützende und landschaftsgestaltende Aufgaben erfüllen. Sofern das der Fall ist und dafür eine Entschädigung gewährt werden soll, ist das Einkommen eine ungeeignete Bemessungsgrundlage. Denn ein hohes Einkommen wird tendenziell in stark spezialisierten Betrieben mit intensiver Bewirtschaftung erreicht. Beide Faktoren wirken aber eher umweltbelastend. Ein 'Entgelt' für Umweltschutzaufgaben kann beispielsweise nach der Verringerung des Dünge- und Spritzmitteleinsatzes und/oder nach Flächenstilllegungen bemessen werden.

Die Steuervergünstigungen sind insgesamt nur sehr bedingt zur Erreichung der agrarpolitischen Zielsetzungen geeignet. Sie sind insbesondere nicht in der Lage, die Einkommensunterschiede

---

1) Die Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der Landwirtschaft im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft ist für die KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft ein wesentliches Argument für Steuervergünstigungen, vgl. Gutachten 1978, S. 89 f.

2) Eine derartige Beschränkung wird beispielsweise von KÖHNE/WESCHE gefordert, vgl. KÖHNE, M., WESCHE, R., Besteuerung 1982, S. 238.

innerhalb der Land- und Forstwirtschaft und zwischen dem Agrarsektor und den übrigen Wirtschaftszweigen zu verringern. Zum Ausgleich der Einkommensnachteile insbesondere der kleinen und der in benachteiligten Gebieten belegenen Betriebe sind sie überhaupt nicht geeignet. Die Nachteile dieser Betriebe können nur durch direkte Transferzahlungen, die sich an der Bedürftigkeit, d.h. der Höhe des Einkommensnachteils orientieren, ausgeglichen werden. Da es nicht sinnvoll ist, langfristig die Erhaltung nicht lebensfähiger Betriebe zu fördern, dürfte es zweckmäßig sein, die Aufgabe dieser Betriebe sowohl durch Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne als auch durch eine direkte Subventionierung der Betriebsaufgabe zu fördern. Kurzfristig können die Steuervergünstigungen zur Betriebserhaltung - auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes - nicht abgeschafft werden.[1)]

Trotz verschiedener Probleme sind die Einkommensteuervergünstigungen zur Förderung der Entwicklung leistungsfähiger Betriebe zumindest teilweise geeignet. Die Aufstockung oder Umstrukturierung dieser Betriebe kann zwar auf den ersten Blick durch direkte Subventionen besser als durch Steuervergünstigungen gefördert werden. Die praktischen Erfahrungen mit direkten Subventionen zeigen jedoch, daß auch derartige Unterstützungen nicht gleichmäßig verteilt werden, sondern den Betrieben in unterschiedlichem Umfang gewährt werden. Zudem werden beispielsweise direkte Investitionshilfen nur für ganz bestimmte Maßnahmen gewährt, die nicht immer zweckmäßig sind beziehungsweise aufgrund der Tatasache, daß die Maßnahmen durch die Förderung von vielen Betrieben durchgeführt werden, sich langfristig nachteilig auswirken. Einkommensteuervergünstigungen zur Förderung der Investitionstätigkeit haben einen geringeren Wirkungsgrad. Der jeweilige Betriebsinhaber hat aber die Entscheidungsfreiheit, ob er überhaupt und vor allem in welchen Bereichen er investiert. Um zu starke Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, sollten derartige Vergünstigungen einerseits von der Gewinnhöhe möglichst unabhängig sein und andererseits ab einer bestimmten Gewinnhöhe auslaufen.

---

1) Vgl. RÜGER, G., Begünstigungen 1977, S. 206-210; KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Gutachten 1978, S. 87-90.

Die gegenwärtig gewährten Steuervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft stellen ein in seinen Auswirkungen undurchschaubares Konglomerat sich widersprechender Einzelregelungen dar. Ein klarer Zusammenhang mit bestimmten agrarpolitischen Zielen ist nicht erkennbar. Die Einkommensteuervergünstigungen sind aber nur ein Spiegelbild der 'Ziellosigkeit' der Agrarpolitik. Ein überzeugender Einsatz bestimmter Steuervergünstigungen zur Erreichung agrarpolitischer Ziele setzt eine klare Festlegung dieser Ziele und ihrer Rangordnung voraus.

ZUSAMMENFASSUNG

Ziel der Arbeit war es, die besonderen Steuervorschriften für Land- und Forstwirte im Bereich der Einkommen- und Vermögensteuer darzustellen, kritisch zu analysieren und mögliche Alternativen zur Verbesserung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufzuzeigen. Die niedrigen Einheitswerte der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, die zu Steuerbegünstigungen bei den substanzabhängigen Steuern führen, beruhen unter anderem auf der Verwendung des Ertragswertes als Wertmaßstab. Die Analyse hat jedoch gezeigt, daß die Zielsetzung der gegenwärtig gültigen Vermögensteuer die Anwendung des Ertragswertes als Wertmaßstab nicht ausschließt. Bei einer entsprechenden Abstimmung zwischen gemeinem Wert und Ertragswert verursacht auch die parallele Anwendung beider Wertmaßstäbe keine ungerechtfertigten Steuervorteile bei den mit dem Ertragswert bewerteten Wirtschaftsgütern. Die Anwendung des Ertragswertes für die Bewertung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe führt deshalb noch nicht zu Steuervorteilen dieser Betriebe, sondern ist unter Berücksichtigung der Zielsetzung der Vermögensteuer gerechtfertigt. Die substanzsteuerlichen Vorteile des land- und frostwirtschaftlichen Vermögens gegenüber den anderen Vermögensarten beruhen auf der vom Gesetzgeber vorgenommenen Kürzung der durchschnittlichen Reinerträge um mehr als die Hälfte und der langen Gültigkeitsdauer der Einheitswerte, durch die Veränderungen der Reinertragsverhältnisse nicht berücksichtigt werden.

Die Notwendigkeit der Ermittlung objektivierter Werte und der Sollertragscharakter der Vermögensteuer verbieten es zudem, von den tatsächlich erwirtschafteten Reinerträgen auszugehen. Zu berücksichtigen sind vielmehr die durchschnittlichen, von 'Jedermann' bei gemeinüblicher Bewirtschaftung erzielbaren Reinerträge. Diese können nur durch eine Schätzung ermittelt

werden. Das zu diesem Zweck entwickelte Bewertungsverfahren weist jedoch zahlreiche Schwächen auf und kann deshalb auch die auf objektiven Größen beruhenden Reinertragsunterschiede zwischen den einzelnen Betrieben nicht erfassen. Im Bewertungsverfahren wird lediglich die natürliche Ertragsfähigkeit der Böden in etwa zutreffend erfaßt, während die wirtschaftlichen Ertragsbedingugnen, insbesondere der unterschiedliche Tierbesatz und die unterschiedliche Betriebsmittel- und Gebäudeausstattung, nur völlig unzureichend berücksichtigt werden. Dadurch kommt es auch zu deutlichen substanzsteuerlichen Belastungsunterschieden innerhalb der Land- und Forstwirtschaft.

Alternative Bewertungsverfahren auf der Grundlage des Ertragswertes sind die Schätzung der Reinerträge mit Hilfe eines Schätzungsrahmens oder mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen und die Ableitung der Reinerträge aus den tatsächlich erwirtschafteten Gewinnen. Die Schätzung der Reinerträge mit Hilfe eines Schätzungsrahmens ist aufgrund der dazu notwendigen großen Anzahl buchführender Betriebe und des hohen Aufwandes nicht praktikabel. Die beiden anderen Verfahren können einige Schwächen des geltenden Bewertungsverfahrens beseitigen, eine gleichmäßige Erfassung der Reinerträge und damit eine gleichmäßige Bewertung aber nicht sicherstellen. Das Standarddeckungsbeitragsverfahren ist theoretisch zwar überzeugend, verursacht aber, wenn es bessere Ergebnisse als das bisherige Bewertungsverfahren liefern soll, einen erheblichen Arbeitsaufwand. Sowohl unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit als auch unter veranlagungstechnischen Aspekten wäre die Anknüpfung an die tatsächlich erzielten Reinerträge die überzeugendste Lösung. Dieses Verfahren kann aber gegenwärtig nicht angewendet werden, da in der Mehrzahl der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe eine ordnungsmäßige Gewinnermittlung fehlt und außerdem die Vermögensteuer zu einer Istertragsteuer umfunktioniert würde.

Auch die Anwendung des gemeinen Wertes als Wertmaßstab würde die Wertermittlungsprobleme nicht verringern und weder eine gleichmäßige Bewertung innerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens noch zwischen den Vermögensarten sicherstellen. Durch die unterschiedliche Marktstruktur der einzelnen Vermögensarten, die starke regionale Differenzierung der Grundstücksmärkte und die Nichtvergleichbarkeit der auf diesen Märkten gehandelten Grundstücke ist auch bei Anwendung des gemeinen Wertes mit erheblichen Wertunterschieden innerhalb der und zwischen den Vermögensarten zu rechnen. Die in steuerlichen Massenbewertungsverfahren notwendigen Pauschalierungen und Durchschnittsbildungen führen außerdem dazu, daß für Vermögensgegenstände, die auf unvollkommenen Märkten gehandelt werden, im Durchschnitt niemals eine Werterfassungsquote von annähernd 100 % angestrebt werden kann. Um Überbewertungen zu vermeiden, muß die durchschnittliche Werterfassungsquote deutlich unter 100 % liegen. Damit entstehen für die entsprechenden Vermögensarten automatisch erfassungsbedingte Bewertungsvorteile.

Aufgrund dieser Schwierigkeiten, die zu einem Zielkonflikt zwischen einer gleichmäßigen und praktikablen Besteuerung führen, ist auch bei einer neuen Einheitsbewertung nicht damit zu rechnen, daß die Gleichmäßigkeit der Bewertung innerhalb der und zwischen den Vermögensarten erreicht wird. Durch eine neue Einheitsbewertung können zwar die zeitlich bedingten Wertunterschiede zwischen den Vermögensarten und durch eine Anpassung oder Neugestaltung der Bewertungsverfahren auch einige grobe Ungleichmäßigkeiten innerhalb der Vermögensarten beseitigt werden. Es ist aber unmöglich, eine vollkommen gleichmäßige Bewertung aller Vermögensarten zu erreichen. Da außerdem damit zu rechnen ist, daß es bei einer neuen Einheitsbewertung mehrere Jahre dauern wird, bis die Ergebnisse zur Verfügung stehen, werden auch neue Einheitswerte wenige Jahre nach ihrer Anwendung veraltet sein. Bei der Vermögensbewertung ist die Gleichmäßigkeit der Bewertung und Besteuerung zwar das anzustrebende Ziel; es kann aber für nichthomogene Güter niemals erreicht werden.

Bedeutender sind die Steuervergünstigungen der Land- und Forstwirtschaft im Bereich der Einkommensteuer. Die Steuervergünstigungen entstehen durch die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen, die verschiedenen Freibeträge und den Steuerabzugsbetrag für aufzeichnungspflichtige Betriebe. Alle Sonderregelungen führen im Verhältnis zu den übrigen Steuerpflichtigen zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Da die Auswirkungen der Steuerbegünstigungen von der Gewinnermittlungsart und der absoluten Gewinnhöhe abhängig sind und nicht in jedem Betrieb (vollständig) in Anspruch genommen werden können, sind generelle Aussagen über die Begünstigungswirkung und damit über die Intensität des Verstoßes gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht möglich. Der Vorteil der Steuervergünstigung läßt sich nur für den einzelnen Betrieb annähernd bestimmen.

Die problematischste einkommensteuerliche Regelung ist die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen. Die Durchschnittsätze führen durch ihre Konstruktion zu einer 'Sollertragsbesteuerung' und damit zu einem eklatanten Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit. Durch die Anknüpfung an die Einheitswerte wirken sich alle Mängel der Vermögensbewertung auch bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen aus. Aufgrund der Anknüpfung an die veralteten Einheitswerte und durch ihre Starrheit sind die Durchschnittsätze selbst bei Betrieben mit durchschnittlicher Ertragslage nicht geeignet, regionale oder durch den Witterungseinfluß verursachte Ertragsunterschiede zu erfassen. Da sich die tatsächlich erzielten Gewinne der einzelnen Betriebe und Betriebsformen aber deutlich unterscheiden, führen die Durchschnittsätze allenfalls zufällig zum tatsächlich erwirtschafteten Gewinn. Durch die Durchschnittsatzgewinnermittlung werden überdurchschnittlich wirtschaftende Betriebe an Standorten mit guter natürlicher Ertragsfähigkeit überdurchschnittlich begünstigt, während bei unterdurchschnittlich wirtschaftenden

Betrieben durch eine zu hohe Gewinnerfassung steuerliche Nachteile entstehen können. Die mangelhafte Berücksichtigung der Viehbestände bei der Einheitsbewertung und die unzureichende Erfassung der Unternehmerlöhne führen außerdem zu einer überdurchschnittlichen Begünstigung der Veredelungs- und Futterbaubetriebe. Durch die sehr unterschiedliche Gewinnerfassungsquote bestehen innerhalb der Gruppe der Landwirte, die die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen anwenden, erhebliche Ungleichbehandlungen. Diese Ungleichbehandlungen sind durch die Reform der Einkommensbesteuerung nicht beseitigt, sondern noch verstärkt worden, da die Erhöhung der Durchschnittsätze bei ertragsstarken Betrieben lediglich dazu geführt hat, daß ein etwas höherer Bruchteil der tatsächlich erzielten Gewinne steuerlich erfaßt wird, während bei ertragsschwachen Betrieben durch die Erhöhung eine zu hohe Gewinnerfassung möglich ist. Grob geschätzt dürfte etwa ein Drittel der Betriebe, die die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen anwenden, durch die Gewinnermittlungsart keine Vorteile haben, wenn man von den ersparten Kosten für die Aufzeichnungen absieht.

Aufgrund der groben Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung läßt sich die Durchschnittsatzgewinnermittlung nicht mit veranlagungstechnischen Gründen rechtfertigen. Da es kaum Möglichkeiten gibt, die Treffsicherheit der Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen zu verbessern - selbst wenn nach einer neuen Einheitsbewertung ein aktualisierter Anknüpfungspunkt bestehen würde -, ist die Abschaffung der Durchschnittsätze und eine Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschußrechnung oder Vermögensvergleich zu fordern. Die Durchschnittsätze können aus Praktikabilitätsgründen lediglich für kleine Betriebe beinhalten werden. Das erfordert aber eine deutliche Einschränkung ihres Anwendungsbereiches. Als Alternative zu den Durchschnittsätzen kommt für kleine Betriebe eine Gewinnschätzung mit Hilfe von Richtsätzen oder Standarddeckungsbeiträgen in Betracht. Da diese Schätzmethoden von aktuellen Daten ausgehen, können sie prinzipiell bessere Ergebnisse als die Durchschnittsätze liefern. Die

unterschiedliche Ertragslage der landwirtschaftlichen Betriebe kann aber auch in diesen Schätzverfahren nicht berücksichtigt werden. Wenn die Durchschnittsätze durch eine andere Schätzmethode ersetzt werden sollten, ist eine gesetzliche Regelung der anzuwendenden Schätzmethode notwendig. Ohne eine solche Regelung besteht die Gefahr, daß in den einzelnen Bundesländern Schätzverfahren angewendet werden, die aufgrund ihrer unterschiedlichen Schätzgenauigkeit zu regionalen Belastungsunterschieden führen. Da die Schätzung mit Hilfe von Standarddeckungsbeiträgen im Durchschnitt die genauesten Schätzergebnisse liefert, sollte dieses Verfahren angewendet werden.

Die Problematik der Durchschnittsätze wird durch nicht gerechtfertige Sonderregelungen innerhalb dieser Gewinnermittlungsart verschärft. Die durch Gewinnabzüge bei Investitionen und die Übertragung stiller Reserven entstehenden endgültigen Steuerersparnisse sind nicht begründbar. Die entsprechenden Vorschriften sollten daher ersatzlos gestrichen beziehungsweise enstprechend modifiziert werden. Auch der Freibetrag für Gewinne aus besonderen Betriebsvorgängen und Sondernutzungen ist in seiner jetzigen Form nicht gerechtfertigt und sollte entsprechend angepaßt werden.

Gegenüber den Landwirten mit Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich oder Einnahmeüberschußrechnung führt die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen nicht zwingend zu steuerlichen Vorteilen. Da im Rahmen der Neuregelung der Einkommensteuer die Durchschnittsätze erhöht worden sind und gleichzeitig bei den anderen Gewinnermittlungsarten zum Ausgleich der höheren Gewinnerfassungsquote ein Steuerabzugsbetrag bis zu 2.000 DM gewährt worden ist, kann auch unter Berücksichtigung der Kosten für die Aufzeichnungen eine andere Gewinnermittlungsart steuerlich vorteilhaft sein. Durch die Neuregelung der Einkommensbesteuerung ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft zwischen den Gruppen der aufzeichnungspflichtigen und der nicht-aufzeichnungspflichtigen

Land- und Forstwirte tendenziell verbessert worden. Diese Verbesserung wurde aber durch eine zusätzliche Begünstigung der aufzeichnungspflichtigen Landwirte erkauft.

Auch die Gewinnaufteilung eines Wirtschaftsjahres auf zwei Kalenderjahre, der allgemeine land- und forstwirtschaftliche Freibetrag und die großzügigen Sonderabschreibungen für aufzeichnungspflichtige Land- und Forstwirte lassen sich nicht oder nicht in ihrer gegenwärtigen Form rechtfertigen. Aus agrarstrukturellen Gründen ist lediglich die Begünstigung der Veräußerungsgewinne positiv zu beurteilen.

Seit der Neuregelung der Einkommenbesteuerung kann nicht mehr von einer generellen Begünstigung der Land- und Forstwirtschaft ausgegangen werden. Die Einkommensteuervergünstigungen wirken sich nur dann positiv aus, wenn entsprechende Gewinne vorhanden sind. Bei einem Teil der Betriebe werden aber nur derart geringe Gewinne erwirtschaftet, daß durch die Steuervergünstigungen keine oder nur sehr geringe Steuervorteile entstehen. Auch die Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen führt nur noch bei einem Teil der Betriebe zu einer unterdurchschnittlichen Gewinnerfassung. Die Steuervergünstigungen kommen also nur einem Teil der Betriebe zu Gute. Begünstigt werden tendenziell Betriebe mit hohen Gewinnen. Die Einkommensteuervergünstigungen gleichen daher die Einkommensunterschiede zwischen den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht aus, sondern verstärken sie noch. Auch aufgrund dieser Auswirkungen ist es notwendig, die Steuervergünstigungen möglichst weitgehend einzuschränken.

Der Gesetzgeber nimmt die Verstöße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus erhebungstechnischen und agrarpolitischen Gründen bewußt in Kauf. Das wurde bei der Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft erneut deutlich. Durch die Neuregelung sollte nicht die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zwischen Land- und Forstwirten einer-

seits und den übrigen Steuerpflichtigen andererseits, sondern nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung innerhalb der Land- und Forstwirtschaft verbessert werden. Die stärkere Gewichtung agrarpolitischer Ziele gegenüber dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist grundsätzlich zu akzeptieren und wissenschaftlich nicht kritisierbar. Da die Einkommensteuervergünstigungen mit Ausnahme der Sonderregelungen für Veräußerungsgewinne aber nicht oder nur in sehr begrenztem Umfang zur Erreichung der agrarpolitischen Ziele geeignet sind, in einigen Fällen diesen Zielen sogar widersprechen, stellen zahlreiche Einkommensteuervergünstigungen auch unter Berücksichtigung der agrarpolitischen Zielsetzungen einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und eine nicht zu rechtfertigende Begünstigung dar.

Die vom Gesetzgeber angestrebte Förderung kleiner Betriebe kann durch Einkommensteuervergünstigungen nicht erreicht werden. Die Förderung dieser Betriebe ist eine sozialpolitische Maßnahme. Selbst wenn die Betriebe Gewinn erwirtschaften und sich die Einkommensteuervergünstigungen positiv auswirken, ist die an die Leistungsfähigkeit anknüpfende Einkommensteuer zur Erreichung dieser sozialpolitischen Ziele nicht geeignet. Die Förderung dieser Betriebe sollte an vom Gewinn weitgehend unabhängige Maßstäbe anknüpfen. Zur Verbesserung der Agrarstruktur wäre es zweckmäßig, insbesondere die Aufgabe der langfristig nicht lebensfähigen Betriebe durch staatliche Zuschüsse zu fördern.

Die Einkommensteuervergünstigungen sind lediglich geeignet, durch eine Verbesserung der Eigenkapitalbildung die Entwicklung mittlerer und größerer Betriebe zu fördern. Selbst wenn die Steuervergünstigungen zur Erreichung dieses Zieles auf mittlere Betriebe beschränkt werden, sind Wettbewerbsverzerrungen innerhalb dieser Gruppe möglich. Da die Begrenzung der Steuervergünstigungen zudem veranlagungstechnische Probleme verursacht, sind Einkommensteuervergünstigungen auch zur Erreichung dieser Zielsetzung problematisch.

LITERATURVERZEICHNIS

1. Monographien, Beiträge in Handbüchern und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika.

ADAM, D. (Kostenbewertung 1970): Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden 1970.

ANDEL, N. (Subventionen 1970): Subventionen als Instrument des finanzwirtschaftlichen Interventionismus, Tübingen 1970.

BALKE, M. (Einheitswert 1984): Einheitswert oder Verkehrswert für Grundbesitz im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht?, Berlin 1984.

BALLWIESER, W. (Kalkulationszinssatz 1983): Die Wahl des Kalkulationszinssatzes bei der Unternehmensbewertung unter Berücksichtigung von Risiko und Geldentwertung, BFuP, 33. Jg. (1981), S. 97-114.

BARTH, U. (Besteuerung 1979): Gerechte Besteuerung der Landwirte, insbesondere im Vergleich zu den Arbeitnehmern, freien Berufen und Gewerbetreibenden, in: BB,34. Jg. (1979), S. 1546-1554.

BARTKE, G. (Vermögensbegriffe 1958): Vermögensbegriffe in der Betriebswirtschaftslehre. Eine Untersuchung der Vermögensbegriffe in der betriebswirtschaftlichen Literatur, in: BFuP, 12. Jg. (1958), S. 262-278 und S. 327-341.

BARTKE, G. (Methoden 1960): Die Methoden zur Ermittlung des Gesamtwertes einer Unternehmung, in: ZfB, 30. Jg. (1960), S. 736-743.

BARTKE, G. (Erkenntnisobjekt 1960): Erkenntnisobjekt und Zwecke der Unternehmensbewertung, in: BFuP, 12. Jg. (1960), S. 266-279.

BARTKE, G. (Vermögenswert 1960): Der Vermögenswert der Unternehmung, in: BFuP, 12. Jg. (1960), S. 616-626.

BAUER, J. (Teilbetrieb 1982): Der Teilbetrieb. Bestandsaufnahme und Stellungnahme aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: DB, 35. Jg. (1982), S. 1069-1072.

BERTHOLD, U. (Theorie 1967): Theorie der Subventionen. Ein Beitrag zur einer mikroökonomischen Analyse der Subventionswirkungen und ihrer wirtschaftspolitischen Beurteilung, Bern und Stuttgart 1967.

BEWER, C. (Verkehrswert 1975): Der Verkehrswert landwirtschaftlicher Grundstücke, in: Agrarrecht, 5. Jg. (1975), S. 85-89.

BICHEL, K.-E. (Mitunternehmerschaft 1984): Mitunternehmerschaft im Bereich der Land- und Forstwirtschaft und Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 145-149.

BICHEL, K.-E. (Betriebsvermögen 1984): Das steuerliche Betriebsvermögen bei Mitunternehmerschaften im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 1-6.

BIEDERMANN, K. (Option 1982): Die Option zur Regelbesteuerung nach § 24 Abs. 4 UStG durch Land- und Forstwirte, in: InfStW, 36. Jg. (1982), S. 557-564.

BIEDERMANN, K. (Aufbewahrungspflichten 1983): Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der § 13a - Landwirte, in: DStR, 21. Jg. (1983), S. 695-704.

BIERGANS, E. (Einkommensteuer 1983): Einkommensteuer und Steuerbilanz, 2. Aufl., München 1983.

BIRK, D. (Theoriediskussion 1983): Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft. Eine Erwiderung zum Beitrag von Leisner(StuW 1983, S. 67 ff.), in: StuW 60. (13.) Jg. (1983), S. 293-299.

BIRK, D. (Leistungsfähigkeitsprinzip 1983): Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983.

BLÜMICH, W., FALK, L. (Einkommensteuergesetz 1981): Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3 Bde, Loseblatt, 11. Aufl., München 1981 ff.

BÖHM-BAWERK, E. von (Wert 1928): Wert, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., Bd. VIII, Jena 1928, S. 988-1007.

BOESLER, F. (Ertragswert 1925): Ertragswert und Gemeiner Wert in der deutschen Vermögensbesteuerung, Leipzig 1925.

BREIT, W. (Herstellung 1984): Herstellung bzw. Vermarktung von Sekt durch Weinbaubetriebe - Gewerbe oder Land- und Forstwirtschaft?, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 268-272.

BRETZKE, W.-R. (Funktionen 1975): Funktionen und Folgen der Verwendung objektivistischer Wertkonventionen bei der Unternehmensbewertung, in: WPg, 28. Jg. (1975), S. 125-130.

BUOB, H. (Folgen 1984): Folgen der Erhöhung der Vorsteuer-Pauschale, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 468-469.

BURMANN, R. (Überlegungen 1984): Kritische Überlegungen zu den Umsatzsteuervergünstigungen für die Landwirtschaft, in: DStR, 22. Jg. (1984), S. 648-651.

BUSCH, R. (Steuerentlastungen 1975): Steuerentlastungen oder Transferzahlungen, Köln 1975.

BUSSE VON COLBE, W. (Zukunftserfolg 1957): Der Zukunftserfolg, Wiesbaden 1957.

BUSSE VON COLBE, W. (Bewertung 1984): Bewertung als betriebswirtschaftliches Problem - Betriebswirtschaftliche Grundüberlegungen -, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, S. 39-53.

CONZE, A.G. (Durchschnittssätze 1965): Durchschnittssätze für die Ermittlung des Gewinns aus Landwirtschaft - Grenzen einer Durchschnittsbesteuerung, in: FR, 20. (47.) Jg. (1965), S. 429-431.

DIEDENHOFEN, H. (Neubewertung 1968): Die Neubewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, in: DB, 21. Jg. (1968), S. 282-285 und S. 375-376.

DIEKMANN, W., SACHENBACHER, G. (Strafbarkeit 1978): Zur Strafbarkeit der Schätzungslandwirte wegen Steuerhinterziehung - Plädoyer für eine in die Irre geführte Gruppe -, in: BB, 33. Jg. (1978), S. 1208-1212.

DÖRING, U. (Veräußerungsgewinne 1977): Veräußerungsgewinne und steuerliche Gerechtigkeit: Bemerkungen zum Forschungsprogramm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Frankfurt 1977 (Saarbrücker Diss.).

DÖRING, U. (Transaktionsfaktor 1984): Steuern als Transaktionsfaktor bei Immobilien, in: ZfbF, 36. Jg. (1984), S. 483-494.

DÖRING, U. (Sperreffekt 1985): Bemerkungen zum Sperreffekt - Erwiderung zu Schneider: Besteuerung unrealisierter Wertsteigerungen zur Vermeidung eines Sperreffekts? (ZfbF 1985, S. 79 f.), in: ZfbF, 37. Jg. (1985), S. 81-82.

DÖRNER, W. (Wirtschaftsprüfer 1976): Der Wirtschaftsprüfer als unparteiischer Gutachter bei der Bewertung von Unternehmungen, in: BFuP, 28. Jg. (1976), S. 505-516.

DÖRNER, W. (Überlegungen 1981): Überlegungen zu Theorie und Praxis der subjektiven Unternehmensbewertung - die Funktionen des Wirtschaftsprüfers als Gutachter - , in: WPg, 34. Jg. (1981), S. 202-208.

DZIADKOWSKI, D. (Vermögensteuerentlastung 1983): Zur Vermögensteuerentlastung des Betriebsvermögens - 90 Jahre Preußische Ergänzungssteuer -, in: BB, 38. Jg. (1983), S. 2193-2196.

Einheitswerte in der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 10/1938.

ENGELS, W. (Bewertungslehre 1962): Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962.

EULER, W. (Gemeiner Wert 1984): Gemeiner Wert und Teilwert - Eine vergleichende Betrachtung -, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, S. 155-168.

FALTERBAUM, H. (Bewertungsrecht 1980): Bewertungsrecht - Vermögensteuer, 7. Aufl., Bonn und Achim 1980.

FECHT, R. (Untersuchung 1970): Kritische Untersuchung der Einkommensbesteuerung der deutschen, französischen, US-amerikanischen und britischen Landwirtschaft, Berlin 1970 (Frankfurter Diss.).

FELSMANN, W. (Änderung 1970): Änderung der Abgrenzung der landwirtschaftlichen und der gewerblichen Tierhaltung, in: InfStW, 24. Jg. (1970), S. 347-350.

FELSMANN, W. (Abgrenzung 1975): Fragen zur Abgrenzung der Landwirtschaft vom Gewerbebetrieb, in: InfStW, 29. Jg. (1975), S. 361-363.

FELSMANN, W. (Buchführungspflicht 1977): Buchführungspflicht für Land- und Forstwirte nach § 141 AO 1977, in: InfStW, 31. Jg. (1977), S. 57-62.

FELSMANN, W. (Abgrenzung 1978): Fragen zur Abgrenzung der Landwirtschaft vom Gewerbebetrieb, in: InfStW, 32. Jg. (1978), S. 467-469.

FELSMANN, W. (Freibetragsregelung 1981): Die problematische Freibetragsregelung in § 14a Abs. 4 EStG, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 457-463.

FELSMANN, W. (Übergang 1982): Übergang vom einkommensteuerrechtlich relevanten Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zur Liebhaberei keine Betriebsaufgabe - zugleich kritische Anmerkung zum BFH-Urteil vom 29.10.1981, IV R 138/78, in: InfStW, 36. Jg. (1982), S. 517-526.

FELSMANN, W. (Einkommensbesteuerung 1983): Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Kommentar, 2 Bde, (Loseblatt), 3. Aufl., Bonn 1983 ff.

FEUERSTEIN, H. (Bodenpreis 1971): Bodenpreis und Bodenmarkt. Eine ökonomische Analyse des schleswig-holsteinischen Bodenmarktes von 1954 bis 1968, Hannover 1971.

Finanznachrichten 12/1984, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1984.

FISCHER, B. (Wertansätze 1975): Betriebswirtschaftliche Analyse der Wertansätze für die Vermögensteuer, Frankfurt und Zürich 1975 (Frankfurter Diss.).

FISCHER, L. (Probleme 1977): Zu einigen Problemen einer entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Besteuerung und Unternehmensführung, Bd. 19 der Schriften zur Unternehmensführung, hrsg. von H. Jacob, Wiesbaden 1977, S. 5-20.

FISCHER, L. (Hrsg.): Unternehmung und Steuer, Festschrift zur Vollendung des 80. Lebensjahres von P. Scherpf, Wiesbaden 1983.

FLÄMIG, Ch. (Anerkennung 1984): Anerkennung und Umfang von gewillkürtem Betriebsvermögen bei Landwirten - Kritik an der Rechtsprechung des BFH, in: DStZ A, 72. Jg. (1984), S. 131-142.

FREESE, E. (Verluste 1977): Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung, in: BB, 32. Jg. (1977), S. 743-746.

FREUND, K.L. (Neuregelung 1980): Das Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, in: InfStW, 34. Jg. (1980), S. 529-534.

FRIAUF, K.H. (Substanzeingriff 1977): Substanzeingriff durch Steuer-Kumulation und Eigentumsgarantie, in: StuW, 54. (7.) Jg. (1977), S. 59-65.

FRIEBE, S. (Ergebnisse 1980): Stand und Ergebnisse der Steuerstatistiken, in: DStZ A, 68. Jg. (1980), S. 250-253.

FRÖHLICH, K. (Einheitsbewertung 1969): Der Stand der Einheitsbewertung des Grundbesitzes auf den 1.1.1964 - eine unerfreuliche Zwischenbilanz, in: DStR, 7. Jg. (1969), S. 714-719.

FUCHS, R.G., SCHROEDER, K. (Tierzucht 1983): Landwirtschaftliche Tierzucht und Tierhaltung: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb?, in: InfStW, 37. Jg. (1983), S. 322-323.

FUCHS, R.G., SCHROEDER, K. (Arbeitsleistung 1984): Arbeitsleistung bei der Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 289-290.

FUCHS, R.G., SCHROEDER, K. (Personengesellschaften 1984): Personengesellschaften in der Land- und Forstwirtschaft - Steuerliche Folgen -, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 409-411.

FÜHRER, D. (Falsche Eröffnungsbilanzen 1983): Falsche Eröffnungsbilanzen in der Landwirtschaft?, Eine Entgegnung zum Beitrag von P. Küffner, K.R. Heindl (DStR 1982, S. 313 ff.), in: DStR, 21. Jg. (1983), S. 34-35.

FUISTING, H. (Direkte Steuern II): Die Preußischen direkten Steuern, Bd. II, 2. Aufl., Berlin 1905.

GERARDY, Th. (Grundstücksbewertung 1980): Praxis der Grundstücksbewertung, 3. Aufl., München 1980.

GEISLER, B. (Einheitsbewertung 1984): Einheitsbewertung und Vermögensteuer in der Land- und Forstwirtschaft, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 481-484.

GEISLER, B. (Wirtschaftliche Einheit 1984): Die Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens - Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit -,in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 561-565.

GEISLER, B. (Verteilung 1985): Die Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens - Die Verteilung des Einheitswertes nach § 49 BewG -, in: InfStW, 39. Jg. (1985), S. 10-13.

GIERE, H.-W. (Neuregelung 1984): Vor einer Neuregelung: Betriebsaufgabe bei parzellenweiser Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs?, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 178-182.

GIERE, H.-W. (Ehegattengesellschaft 1984): Faktische Ehegattengesellschaft in der Land- und Forstwirtschaft. Kritische Stellungnahme zum Beitrag von Fuchs/Schröder (Die Information 1984, S. 409), in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 532-534.

GROLIG, H.-H. (Eröffnungsbilanzen 1983): Falsche Eröffnungsbilanzen in der Landwirtschaft?, Eine Erwiderung zum Beitrag von P. Küffner, K.R. Heindl (DStR 1982, S. 313 ff.), in: DStR, 21. Jg. (1983), S. 33-34.

GROSSMANN, D. (Entwicklung 1984): Die einkommensteuerrechtliche Entwicklung der Bodengewinnbesteuerung der Land- und Forstwirte, in: DStR, 22. Jg. (1984), S. 645-648.

GÜRSCHING, L., STENGER, A. (Bewertungsgesetz 1978): Kommentar zum Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, 4 Bde, Loseblatt, 7. Aufl., Köln 1978 ff.

GUTENBERG, E. (Grundlagen II 1984): Die Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 3 Bde, Bd. II: Der Absatz, 17. Aufl., Berlin u.a. 1984.

GUTTE, W. (Bewertung 1981): Die substanzsteuerliche Bewertung der unbebauten und bebauten Grundstücke - Eine Darstellung und kritische Analyse des derzeitigen Rechtszustandes und der Reformüberlegungen, Diss., Saarbrücken 1981.

HAGEDORN, K. (Agrarsozialpolitik 1982): Agrarsozialpolitik in der Bundesrepublik Deutschland: Kritik und Alternativmodelle zur Alterssicherung in der Landwirtschaft, München 1982.

HALLER, H. (Gedanken 1978): Gedanken zur Vermögensbesteuerung, in: FA, N.F., Bd. 36 (1977/78), S. 222-248.

HALLER, H. (Die Steuern 1981): Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl., Tübingen 1981.

Handbuch der Finanzwissenschaft, 4 Bde, 3. Aufl., hrsg. von F. Neumark unter Mitarbeit von N. Andel und H. Haller, Tübingen 1977-1983.

Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, 3 Bde, 4. Aufl., hrsg. von E. Grochla und W. Wittmann, Stuttgart 1974-1976.

Handwörterbuch des Rechnungswesens, 1. Aufl., hrsg. von E. Kosiol, Stuttgart 1970.

Handwörterbuch des Steuerrechts, 2 Bde, 2. Aufl., hrsg. von G. Strickrodt u.a., München und Bonn 1981.

Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, 9 Bde, hrsg. von W. Albers u.a., Stuttgart u.a. 1977-1982.

HANISCH, H. (Entwicklung 1934): Die Entwicklung der Wertbegriffe im modernen Steuerrecht, Diss., Berlin 1934.

HANSMEYER, K.H. (Staatshilfen 1963): Finanzielle Staatshilfen für die Landwirtschaft. Zur Theorie einer sektoralen Finanzpolitik, Tübingen 1963.

HANSMEYER, K.H. (Transferzahlungen 1977): Transferzahlungen an Unternehmen (Subventionen), in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, Tübingen 1977, S. 959-996.

HARMS, J.E., KÜTING, K. (Bilanzierungsprobleme 1979): Bilanzierungsprobleme von latenten Steuern im Rahmen der 4. EG-Richtlinie, in: ZfB, 49. Jg. (1979), S. 891-905.

HARMS, J.E., KÜTING, K. (Latente Steuern 1982): Latente Steuern nach dem Regierungsentwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: BB, 37. Jg. (1982), S. 1459-1468.

HARMS, J.E., KÜTING, K. (Relevanz 1984): Zur Relevanz von passivischen latenten Steuern - dargestellt am Beispiel der Aktivierung von Fremdkapitalzinsen -, in: DB, 37. Jg. (1984), S. 1253-1259.

HARMS, J.E., KÜTING, K. (Probleme 1985): Probleme latenter Steuern im Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes - Eine Stellungnahme zum Beitrag von Th. Siegel (BB 1984, S. 1009 ff.), in: BB, 40. Jg. (1985), S. 94-101.

HARTZ, B. (Einkommensbesteuerung 1964): Die Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft - Anmerkungen zum BFH-Urteil IV 11/64 S vom 5.11.1964, in: DB, 17. Jg. (1964), S. 1784-1787.

HAUPTVERBAND der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen (Hrsg.), (Begriffe 1981): Betriebswirtschaftliche Begriffe für die Buchhaltung und Beratung, Heft 14, 6. Aufl., Bonn 1981.

HELBLING, C. (Unternehmensbewertung 1982): Unternehmensbewertung und Steuern, 4. Aufl., Düsseldorf 1982.

HERRMANN, C., HEUER, G., RAUPACH, A. (Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz 1982): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 13 Bde, (Loseblatt), 19. Aufl., Köln 1982 ff.

HILLER, G. (Nutzungswertbesteuerung 1985): Abschaffung der Nutzungswertbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft?, in: InfStW, 39. Jg. (1985), S. 1-3.

HÖLL, K. (Einheitsbewertung 1984): Einheitsbewertung- Quo vadis?, in: DStR, 22. Jg. (1984), S. 257-262.

HORN, M. (Vermögensteuer 1978): Die Vermögensteuer - ein steuerliches Relikt aus dem 19. Jahrhundert, in: StuW, 55. (8.) Jg. (1978), S. 56-57.

INSTITUT der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), (Unternehmensbewertung 1983): Stellungnahme HFA 2/1983: Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, in: WPg, 36. Jg. (1983), S. 468-480.

JACOB, H. (Bewertungsproblem 1961): Das Bewertungsproblem in den Steuerbilanzen, Wiesbaden 1961.

JACOB, H. (Methoden 1961): Der Zukunftserfolgsbegriff und die Verfahren der Unternehmensbewertung, in: ZfB, 31. Jg. (1961), S. 231-246.

JACOB, H. (Wertansätze 1972): Wert und Wertansätze in der Betriebswirtschaftslehre, in: WISU, 1. Jg. (1972), S. 3-7.

JAENSCH, G. (Wert 1966): Wert und Preis der ganzen Unternehmung, Köln und Opladen 1966.

JATZEK, H.-G. (Substanzbesteuerung 1983): Die Substanzbesteuerung der Landwirtschaft in ausgewählten EG-Ländern. - Ein Vergleich der Steuersysteme und ihrer Belastungswirkungen, Diss., Hohenheim 1983.

JOSTEN, J. (Steuerermäßigung 1980): Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 34e EStG, in: InfStW, 34. Jg. (1980), S. 457-460.

JÜNGLING, H. (Ertragswert 1935): Der Ertragswert des Reichssteuerrechts in wirtschaftlicher Kritik, Wertheim 1935 (Nürnberger Diss.).

JÜTTEMEIER, K.H., LAMMERS, K. (Subventionen 1979): Subventionen in der Bundesrepublik Deutschland, Kieler Diskussionsbeiträge, Nr. 63/64, Kiel 1979.

KANZLER, H.J. (Betriebs- und Privatvermögen 1981): Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei Land- und Forstwirten unter besonderer Berücksichtigung von Grundstücken, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 361-368.

KANZLER, H.J. (Übertragung 1983): Die Übertragung stiller Reserven gemäß §§ 6b, 6c EStG unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung von Land- und Forstwirten, in: InfStW, 37. Jg. (1983), S. 509-516.

KARL-BRÄUER-INSTITUT (Hrsg.), (Einheitswert 1973): Der problematische Einheitswert, Heft 25, bearbeitet von K. Schelle, Wiesbaden 1973.

KASTEN, H.-H. (Untersuchungsergebnisse 1984): Untersuchungsergebnisse zur Gewinnermittlung nach Durchschnittsätzen gemäß § 13a EStG, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 465-468.

KASTEN, H.-H. (Gewinnschätzung 1984): Untersuchungsergebnisse zur Gewinnschätzung nach § 162 AO, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 535-538.

KASTEN, H.-H. (Auswirkungen 1984): Auswirkungen der Einkommensteuerreform auf die Landwirtschaft, Schriftenreihe des Hauptverbandes der landwirtschaftlichen Buchstellen und Sachverständigen, Bd. 110, Bonn 1984 (Göttinger Diss.).

KIRCHHOF, P. (Maßstäbe 1984): Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, in: DStR, 22. Jg. (1984), S. 575-583.

KLEEBERG, R. (Belastungsvergleich 1971): Steuerlicher Belastungsvergleich verschiedener Vermögensarten, in: BB, 26. Jg. (1971), S. 1315-1317.

KLEEBERG, R. (Wirtschaftsjahr 1979): Wahl des Wirtschaftsjahres durch Land- und Forstwirte?, in: BB, 34. Jg. (1979), S. 1029-1031.

KLEINEIDAM, H.-J. (Weiterentwicklung 1970): Zur Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: ZfB, 40. Jg. (1970), S. 105-118.

KLEINEIDAM, H.-J., SEUTTER, K. (Ersatzzeitpunkt 1977): Der optimale Ersatzzeitpunkt von Investitionsobjekten unter dem Einfluß der Ertragsbesteuerung, in: DB, 30. Jg. (1977), S. 361-365 und S. 409-411.

KÖHNE, M. (Überlegungen 1977): Überlegungen zu einer Reform der landwirtschaftlichen Einheitsbewertung, in: Agrarwirtschaft, 26. Jg. (1977), S. 116-124.

KÖHNE, M. (Bewertungslehre 1978): Landwirtschaftliche Bewertungslehre, Hamburg und Berlin 1978.

KÖHNE, M. (Bilanzierungsregeln 1978): Einige reformbedürftige Bilanzierungsregeln in Steuerbilanzen landwirtschaftlicher Betriebe, in: Agrarwirtschaft, 28. Jg. (1978), S. 153-162.

KÖHNE, M. (Entschädigungen 1981): Die Besteuerung der Entschädigungen für Versorgungsleitungen, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 17-23.

KÖHNE, M. (Anmerkungen 1984): Kritische Anmerkungen zu den steuerpolitischen Vorschlägen des Bundesrates, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 324-326.

KÖHNE, M., WESCHE, R. (Besteuerung 1982): Die Besteuerung der Landwirtschaft, Stuttgart 1982.

KÖLBL, A. (Bodenpreise 1981): Zur Ermittlung der Bodenpreise, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 447-449.

KÖLBL, A. (Gedanken 1983): Gedanken zum Wirtschaftswert der landwirtschaftlichen Betriebe bei einer neuen Hauptfeststellung des Grundbesitzes, in: InfStW, 37. Jg. (1983), S. 570-572.

KOMMISSION zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft (Gutachten 1978): Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 24, Bonn 1978.

KÜFFNER, P., HEINDL, K.-H. (Eröffnungsbilanzen 1982): Falsche Eröffnungsbilanzen in der Landwirtschaft?, in: DStR, 20. Jg. (1982), S. 313-317.

KÜTING, K. (Verbundeffekte 1981): Zur Bedeutung und Analyse von Verbundeffekten im Rahmen der Unternehmensbewertung, in: BFuP, 33. Jg. (1981), S. 175-189.

KUTSCHER, G. (Gewinnermittlung 1976): Gewinnermittlung aus Land- und Forstwirtschaft - Möglichkeiten und Unmöglichkeiten, in: DStZ A, 64. Jg. (1976), S. 7-13.

KUTSCHER, G. (Neuregelung 1980): Zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, in: DStZ A, 68. Jg. (1980), S. 299-308.

KUTSCHER, G. (Durchschnittsatzgewinnermittlung 1981): Die neue Durchschnittsatzgewinnermittlung für Land- und Forstwirte - Im Rahmen der gesetzlichen Neuregelung -, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 73-77.

LAULE, G. (Gleichheitssatz 1961): Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Düsseldorf 1961 (Kölner Diss.).

LEINGÄRTNER, W. (Blumenbinderei 1975): Die Blumenbinderei als Landwirtschaft oder Gewerbetrieb - zum BFH-Urteil vom 05.11.1974, VIII R 254/71, in: FR, 30. (57.) Jg. (1975), S. 240-271.

LEINGÄRTNER, W. (Buchführungspflicht 1977): Stellungnahme zu wichtigen Fragen des Beginns der Buchführungspflicht für Land- und Forstwirte nach der AO 1977, in: InfStW, 31. Jg. (1977), S. 373-377.

LEINGÄRTNER, W. (Liebhaberei 1979): Zur Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, in: FR, 34. (61.) Jg. (1979), S. 105-113.

LEINGÄRTNER, W. (Ausgewählte Fragen 1981): Ausgewählte Fragen der Abgrenzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber anderen Einkünften und ihre steuerliche Auswirkung, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 121-128.

LEINGÄRTNER, W. ZAISCH, H. (Einkommensbesteuerung 1983): Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Kommentar, München 1983.

LEISNER, W. (Leistungsfähigkeit 1983): Von der Leistung zur Leistungsfähigkeit - die soziale Nivellierung - Ein Beitrag wider das Leistungsfähigkeitsprinzip, in: StuW, 60. (13.) Jg. (1983), S. 97-102.

MANN, F.K.(Ideale 1937): Steuerpolitische Ideale, Jena 1937, unveränderter, um ein Nachwort ergänzter Nachdruck, Stuttgart 1978.

MÄRKLE, R. (Entschädigungen 1979): Die Besteuerung von Zuschüssen und Entschädigungen, insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft, in: InfStW, 33. Jg. (1979), S. 49-54 und S. 81-86.

MÄRKLE, R., HILLER, G. (Reitbetriebe 1980): Steuerliche Behandlung von Reitbetrieben, in: InfStW, 34. Jg. (1980), S. 337-342.

MÄRKLE, R., HILLER, G. (Einkommensteuer 1984): Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 3. Aufl., Stuttgart u.a. 1984.

MARK, A. (Neubewertung 1984): Die Neubewertung des Grundbesitzes, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, S. 293-308.

MARRÉ, O. (Pferdehaltung 1981): Betriebe mit Pferdehaltung: Landwirtschaft oder Gewerbebetriebe?, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 204-207.

MARRÉ, O. (Einheitsbewertung 1981): Einheitsbewertung der viehlos bewirtschafteten Betriebe der Land- und Forstwirtschaft - Abschläge nach § 41 Abs. 1 und 2 BewG, in: InfStW, 35. Jg. (1981), S. 289-291.

MARRÉ, O. (Abschläge 1984): Abschläge wegen viehloser Bodenbewirtschaftung - Urteil des FG Münster vom 25.8.1983 - III 5152/80 EW, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 337-341.

MARTIN, F. (Veräußerung 1981): Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, in: BB, 36. Jg. (1981), S. 1007-1013.

MASSEN, K. (Vermögensteuer 1974): Vermögensteuer und Einheitsbewertung, in: StkgR 1974, S. 210-236.

MELLEROWICZ, K. (Wert 1952): Der Wert der Unternehmung als Ganzes, Essen 1952.

MERTEN, H. (Abgrenzung 1974): Abgrenzung des "Teilbetriebs" vom "Betriebsteil", in: DB, 27. Jg. (1974), S. 797-799.

MESSMER, K. (Normenflut 1981): "Steuergerechtigkeit" durch Normenflut, offene und verdeckte Subventionen und Entlastung der Finanzgerichtsbarkeit, in: BB, 36. Jg. (1981), Beilage 1 zu Heft 4/1981, S. 1-19.

MIDDELSCHULTE, E. (Nutzungsüberlassung 1982): Betriebswirtschaftliche Fragen bei der entgeltlichen und unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in der Landwirtschaft, in: InfStW, 36. Jg. (1982), S. 477-487.

MILCH, W. (Betriebs- und Privatvermögen 1982): Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen bei fremdvermieteten Gebäuden im Eigentum von Land- und Forstwirten, in: InfStW, 36. Jg. (1982), S. 210-213.

MITSCHKE, J. (Eignung 1976): Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung. Eine meßtechnische Analyse, Berlin 1976.

MOEWS, D. (Wertkategorien 1970): Wertkategorien, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, 1. Aufl., Stuttgart 1970, Sp. 1895-1904.

MOSER, D.-W. (Verkehrswert 1975): Verkehrswert landwirtschaftlicher Grundstücke, in: Agrarrecht, 5. Jg. (1975), S. 305.

MOXTER, A. (Vermögensermittlung 1980): Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, Tübingen 1980, S. 203-237.

MOXTER, A. (Gewinnermittlung 1982): Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen 1982.

MOXTER, A. (Unternehmensbewertung 1983): Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl., Wiesbaden 1983.

MÜLLER, G. (Untersuchung 1971): Vergleichende Untersuchung der Besteuerung von gewerblicher Wirtschaft und Landwirtschaft, Diss. Mainz 1971.

MÜLLER, H.J. (Wert 1963): Wert, in: Staatslexikon, Bd. VIII, 6. Aufl., Freiburg 1963, Sp. 596-618.

MÜNSTERMANN, H. (Wert 1966): Wert und Bewertung der Unternehmung, Wiesbaden 1966.

MUSGRAVE, R.A., MUSGRAVE, P.B., KULLMER, L. (Öffentliche Finanzen 1978): Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 4 Bde, 2. Aufl., Tübingen 1978. Der erste Band ist 1984 in Dritter Auflage erschienen, die restlichen sollen im Jahr 1985 neu erscheinen.

NEUMARK, F. (Grundsätze 1970): Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.

NEUFELD, R. (Grundvermögen 1979): Land- und forstwirtschaftliche Flächen als Grundvermögen, in: InfStW, 33. Jg. (1979), S. 153-159.

ORDO-Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft, hrsg. von O. Lenel u.a., Bd. 35, Stuttgart-New York 1984.

OSTERMEIER, P. (Reinvestitionsvergünstigung 1977): Reinvestitionsvergünstigung nach § 6c EStG bei der Gewinnermittlung nach dem GDL bzw. nach § 13a EStG, StBp 1977, S. 63-65.

OSTERMEIER, P. (Bodengewinnbesteuerung 1982): Bodengewinnbesteuerung und Betriebsvermögen bei nichtbilanzierenden Land- und Forstwirten, in: InfStW, 36. Jg. (1982), S. 388-391.

OTT, A.-E. (Preistheorie 1968): Grundzüge der Preistheorie, Göttingen 1968.

PAPE, M. (Buchführungspflicht 1982): Zur Buchführungspflicht land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, in: InfStW 1982, 36. Jg. (1982), S. 154-159.

PAULICK, H. (Buchführung 1978): Fragen der landwirtschaftlichen Buchführung nach der AO 1977, in: FR, 33.(60.) Jg. (1978), S. 329-336.

PAUS, B. (Altenteilsleistungen 1984): Altenteilsleistungen in der Landwirtschaft - Besprechung des BFH-Urteils vom 28.7.1983, in: InfStW, 38. Jg. (1984), S. 368-371.

PEFFEKOVEN, R. (Ausgabensteuer 1980): Persönliche allgemeine Ausgabensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, Tübingen 1980, S. 417-452.

PELKA, J. (Einheitsbewertung 1975): Die Einheitsbewertung des Grundbesitzes unter verfassungsrechtlichem Aspekt, in: StuW, 52. (5.) Jg. (1975), S. 206-221.

PETERSEN, V., SCHMITT, G. (Irrwege 1984): Ordnungs- und finanzpolitische Irrwege der europäischen Agrarpolitik, in: ORDO-Jahrbuch 1984, S. 71-108.

POOK, W. (Bodenpreise 1971): Bodenpreise in der Land- und Forstwirtschaft, Bonner Hefte für Agrarwirtschaft und Agrarsoziologie, Stuttgart 1971.

RAUPACH, A. (Resumee 1984): Resumee, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, S. 439-452.

RAUPACH, A. (Hrsg.): Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984.

REICHEL, H. (Überprüfung 1973): Überprüfung der Ergebnisse der Reichsbodenschätzung auf ihren ökonomischen Aussagewert unter heutigen Produktionsbedingungen, Diss., Hohenheim 1973.

RICHTER, H. (Gewinnübertragung 1979): Besonderheiten bei der Gewinnübertragung bei Überschußrechnung, in: InfStW, 33. Jg. (1979), S. 339-340.

RICHTER, H., WINTER, W. (Gewinnübertragungen 1979): Gewinnübertragungen nach §§ 6b, 6c EStG, 2. Aufl., Herne-Berlin 1979.

RÖSSLER, R. (Neubewertung 1963): Gedanken zu einer Neubewertung des Grundbesitzes, in: DStZ A, 51. Jg. (1963), S. 333-337.

RÖSSLER, R. (Einheitswerte 1966): Neue Einheitswerte auch für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, in: DStR, 4. Jg. (1966), S. 11-19.

RÖSSLER, R., TROLL, M., LANGNER, J. (Bewertungsgesetz 1983): Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz, Kommentar, 13. Aufl., München 1983.

ROSE, G. (Steuerbelastung 1973): Die Steuerbelastung der Unternehmung, Wiesbaden 1973.

ROSE, G. (Substanzbesteuerung 1975): Ärgernis Substanzbesteuerung, in: FR, 30. (57.) Jg. (1975), S. 77-82.

ROSE, G. (Bestimmung 1980): Zur Bestimmung der Einkunftsart bei gemischten wirtschaftlichen Aktivitäten von Einzelpersonen, in: DB, 33. Jg. (1980), S. 2464-2475.

ROSE, G. (Grundgerüst 1982): Grundgerüst einer theoretischen betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre, in: Neuere Entwicklungen der Unternehmenstheorie, Festschrift zum 85. Geburtstag von E. Gutenberg, hrsg. von H. Koch, Wiesbaden 1982, S. 221-245.

ROSE, G. (Substanzsteuern 1984): Betrieb und Steuer, Bd. III, Die Substanzsteuern, 5. Aufl., Wiesbaden 1984.

RUDEL, M. (Steuerberatungsbetriebe 1979): Praxis der Steuerberatungsbetriebe: Organisationsstruktur, Mandanten und Leistungsprogramm. Eine empirische Untersuchung über Stand und Entwicklungschancen der steuerberatenden Berufe, Bd. 7 der Schriften zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Steuerberatung - Betriebsprüfung - Unternehmensbesteuerung, hrsg. von W.H. Wacker, Berlin 1979, S. 96.

RUDOLPH, H. (Bedeutung 1966): Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, in: DB, 19. Jg. (1966), S. 157-160.

RÜGER, G. (Vergünstigungen 1977): Steuerliche Vergünstigungen für die Landwirtschaft als Mittel der Agrarpolitik, 2. Aufl., Bochum 1977 (Bochumer Diss. 1974).

SCHINDLER, G. (Neuregelung 1980): Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft ab 1980, in: BB, 35. Jg. (1980), S. 1420-1422.

SCHLEIFER, C.H. (Nutzungsüberlassungen 1980): Nutzungsüberlassungen zwischen Familienangehörigen im Bereich der Landwirtschaft, in: InfStW, 34. Jg. (1980), S. 372-379.

SCHLÜTER, R. (Überlegungen 1973): Überlegungen zur Vermögen- und Erbschaftsbesteuerung in der Landwirtschaft - Eine Studie zur Anwendung des Verkehrswertes, Hannover 1973.

SCHMID, W. (Neubewertung 1982): Die Neubewertung unbebauter Grundstücke des Grundvermögens - Probleme bei der Ermittlung der Bodenpreise -, in: InfStW, 36. Jg. (1982), S. 347-350.

SCHMIDT, L. (Einkommensteuergesetz 1984): Einkommensteuergesetz mit Investitionshilfegesetz, Kommentar, 3. Aufl., München 1984.

SCHNEIDER, D. (Theorie 1967): Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung, in: ZfbF, 19. Jg. (1967), S. 206-230.

SCHNEIDER, D. (Gewinnermittlung 1971): Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, in: ZfbF, 23. Jg. (1971), S. 352-394.

SCHNEIDER, D. (Besteuerung 1976): Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und Verkaufsbereitschaft: der fragwürdige "lock-in-Effekt", in: StuW, 53. (6.) Jg. (1976), S. 197-210.

SCHNEIDER, D. (Steuerbilanzen 1978): Steuerbilanzen. Rechnungslegung als Messung steuerlicher Leistungsfähigkeit, Wiesbaden 1978.

SCHNEIDER, D. (Rechtfertigung 1979): Zur Rechtfertigung von Erbschaft- und Vermögensteuer, in: StuW, 56. (9.) Jg. (1979), S. 38-42.

SCHNEIDER, D. (Bezugsgrößen 1979): Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, in: FA, N.F., Bd. 37 (1979), S. 26-49.

SCHNEIDER, D. (Geschichte 1981): Geschichte betriebswirtschaftlicher Theorie, München 1981.

SCHNEIDER, D. (Unternehmensbesteuerung 1982): Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl., Wiesbaden 1982.

SCHNEIDER, D. (Steuerlehre 1983): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts, in: Unternehmung und Steuer, Festschrift zur Vollendung des 80. Lebensjahres von P. Scherpf, hrsg. von L. FISCHER, Wiesbaden 1983, S. 21-37.

SCHNEIDER, D. (Wertsteigerungen 1985): Besteuerung unrealisierter Wertsteigerungen bei Grundstücken zur Vermeidung eines Sperreffekts? - Eine Erwiderung zum Beitrag von U. Döring (ZfbF 1984, S. 483 ff.), in: ZfbF, 37. Jg. (1985), S. 79-80.

SCHULZE LAMMERS, H. (Analyse 1981): Empirische Analyse der bestehenden Einheitsbewertung des landwirtschaftlichen Vermögens und alternativer Bewertungsverfahren, Hannover 1981 (Göttinger Diss.).

SCHWÄR, G. (Abgrenzung 1973): Zur Abgrenzung Gewerbe-Landwirtschaft, in: InfStW, 27. Jg. (1973), S. 433-440.

SCHWENKE, K.-Th. (Forstwirtschaft 1971): Vorzüge und Schwächen von Bewertungsstützpunkten für die Bewertung der Forstwirtschaft, in: DStZ A, 59. Jg. (1971), S. 161-163.

SEUSTER, H. (Betriebslehre 1978): Landwirtschaftliche Betriebslehre, in: WIST, 7. Jg. (1978), S. 269-275 und S. 312-316.

SIEBEN, G. (Entscheidungswert 1976): Der Entscheidungswert in der Funktionenlehre der Unternehmensbewertung, in: BFuP, 28. Jg. (1976), S. 491-504.

SIEBEN, G., COENENBERG, A.G. (Unternehmensbewertung 1976): Unternehmensbewertung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 3, Sp. 4062-4079.

SIEBEN, G., SCHILDBACH, Th. (Entwicklung 1979): Zum Stand der Entwicklung der Lehre von der Bewertung ganzer Unternehmen, in: DStR, 17. Jg. (1979), S. 455-461.

SIEGEL, Th. (Probleme 1984): Probleme latenter Steuern im Entwurf des Bilanzrichtlinie-Gesetzes, in: BB, 39. Jg. (1984), S. 1009-1015.

SIEGEL, Th. (Latente Steuern 1985): Latente Steuern, 4. EG-Richtlinie und Bilanzrichtlinie-Gesetz. Insbesondere eine Replik zu einer Stellungnahme von J.E. Harms/K.H. Küting (BB 1985, S. 94 ff.), in: BB, 40. Jg. (1985), S. 495-502.

SIGLOCH, D. (Umsatzsteuerbegünstigungen 1984): Kritische Überlegungen zu den geplanten Umsatzsteuerbegünstigungen für die Landwirtschaft, in: DStR, 22. Jg. (1984), S. 415-418.

SMITH, A. (Wohlstand 1974): Der Wohlstand der Nationen. Eine Untersuchung seiner Natur und seiner Ursachen, aus dem Englischen übertragen und mit einer Würdigung von H.C. Recktenwald, München 1974.

SOMMERFELDT, H. (Tierhaltung 1978): Die Berücksichtigung der verstärkten Tierhaltung bei der Einheitsbewertung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, in: DStZ A, 66. Jg. (1978), S. 181-190.

SOMMERFELDT, H. (Tierhaltungsgemeinschaften 1980): Die bewertungsrechtliche Behandlung der landwirtschaftlichen Tierhaltungsgemeinschaften, in: DStZ A, 68. Jg. (1980), S. 100-107.

Staatslexikon: - Recht - Wirtschaft - Verwaltung -, 11 Bde, 6. Aufl., hrsg. von der Görres-Gesellschaft, Freiburg 1957-1970.

STACKELBERG, H. von (Grundlagen 1951): Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre, 2. Aufl., München 1951.

STEINHAUSER, H., LANGBEHN, C., PETERS, U. (Landwirtschaftliche Betriebslehre 1982): Einführung in die landwirtschaftliche Betriebslehre, Bd. 1: Produktionsgrundlagen, Produktionstheorie und Rechnungssysteme mit Planungsrechnungen, 3. Aufl., Stuttgart 1982.

STEPHAN, B. (Altenteilsleistungen 1984): Die Behandlung von Altenteilsleistungen nach dem BFH-Urteil vom 28.7.1983 und dessen Anwendung durch die Finanzverwaltung, in: DB, 37. Jg. (1984), S. 2534-2538.

STEUERREFORMKOMMISSION (Gutachten 1971): Gutachten der Steuerreformkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971.

STRUNK, U. (Neubelebung 1980): Zur Neubelebung der Diskussion um die Einheitsbewertung des Grundbesitzes, in: StuW, 57. (10.) Jg. (1980), S. 51-58.

STRUNK, U. (Einheitsbewertung 1982): Einheitsbewertung von Grundstücken, Düsseldorf u.a. 1982 (Kölner Diss.).

STÜTZEL, W. (Wert und Preis 1976): Wert und Preis, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I/3, Stuttgart 1976, Sp. 4404-4425.

SWOBODA, P. (Einflüsse 1967): Einflüsse der Besteuerung auf die Ausschüttungs- und Investitionspolitik von Kapitalgesellschaften, in: ZfbF, 19. Jg. (1967), S. 1-16.

TASCHENMACHER, W. (Bewertung 1968): Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach dem Bewertungsgesetz 1965 und den zu § 39 Abs. 1 BewG erlassenen Rechtsverordnungen (Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte), in: DStZ A, 56. Jg. (1968), S. 57-61.

TASCHENMACHER, W. (Richtlinien 1968): Die Richtlinien für die Hauptfeststellung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens auf den 1.1.1964 nach dem Bewertungsgesetz 1965, DStZ A, 56. Jg. (1968), S. 169-175.

TIETZ, B. (Grundlagen II 1975): Die Grundlagen des Marketing, 3 Bde, Bd. II: Die Marketing-Politik, München 1975.

TIPKE, K. (Chaos 1971): Steuerrecht - Chaos, Konglomert oder System?, in: StuW, 48. (1.) Jg. (1971), S. 2-17.

TIPKE, K. (Steuerrechtswissenschaft 1972): Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem, in: Verfassung, Verwaltung und Finanzen, Festschrift für Gerhard Wacke zum 70. Geburtstag, hrsg. von K. Vogel und K. Tipke, Köln-Marienburg 1972, S. 211-229.

TIPKE, K. (Rechtsprechung 1975): Rechtsprechung zur Einkommensteuer, in: StuW, 52. (5.) Jg. (1975), S. 327-334.

TIPKE, K. (Steuergesetzgebung 1980): Über Steuergerechtigkeit in Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, in: StuW, 57. (10.) Jg. (1980), S. 281-297.

TIPKE, K. (Steuergerechtigkeit 1981): Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981.

TIPKE, K. (Steuerrecht 1983): Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß, 9. Aufl., Köln 1983.

TROLL, M. (Grund und Boden 1972): Grund und Boden - Politik und Steuern, Schriftenreihe Steuerrecht und Steuerpolitik, Heft 12, Heidelberg 1972.

TROLL, M. (Einheitswerte 1973): Einheitswerte des Grundbesitzes und Erbschaftsteuer, in: BB, 28. Jg. (1973), S. 696-700.

TROLL, M. (Grundstücke 1975): Unbebaute Grundstücke bei der Einheitsbewertung, in: DStR, 13. Jg. (1975), S. 115-121.

TROLL, M. (Bewertung 1977): Bewertung, steuerliche (II), Bewertung nach Einheitswerten, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 1, Stuttgart/New York 1977, S. 650-659.

TROLL, M. (Folgerungen 1979): Folgerungen aus der BFH-Rechtsprechung zur Erbschaftsteuer, in: StbJb 1978/79, Köln 1979, S. 375-412.

TROLL, M. (Aussetzung 1981): Zur Aussetzung der Vollziehung von Einheitswerten, in: DStR, 19. Jg. (1981), S. 123-131.

UELNER, A. (Nutzungen 1980): Fragen beim Übergang von Nutzungen in landwirtschaftlichen Betrieben, in: InfStW, 34. Jg. (1980), S. 1-8.

UELNER, A. (Einheitsbewertung 1984): Die Problematik der Einheitsbewertung, in: Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984, S. 275-292.

VOGEL, K. (Verkehrswert 1979): Verkehrswert, Ertragswert und andere Werte - Bemerkungen zum Begriff des "Wertes" im Steuerrecht, in: DStZ A, 67. Jg. (1979), S. 28-33.

VOGEL, K. (Perfektionismus 1980): Perfektionismus im Steuerrecht, in: StuW, 57. (10.) Jg. (1980), S. 206-212.

VOGELS, M. (Gebäudebewertung 1982): Grundstücks- und Gebäudebewertung - marktgerecht, 2. Aufl., Wiesbaden und Berlin 1982.

WABNITZ, G., KUSCHA, H.-G. (Verkehrswert 1975): Der Verkehrswert landwirtschaftlicher Grundstücke - Eine Entgegnung zu dem Beitrag von C. Bewer (Agrarrecht 1975, S. 85 ff.), in: Agrarrecht, 5. Jg. (1975), S. 226-229.

WÄTZIG, M. (Neuregelung 1980): Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, in: DB, 33. Jg. (1980), S. 1711-1715.

WENDT, K.-F. (Betriebspacht 1977): Steuerliche Fragen bei der Betriebspacht in der Land- und Forstwirtschaft, in: InfStW, 31. Jg. (1977), S. 289-294.

WENDT, K.F. (Gewillkürtes Betriebsvermögen 1983): Behandlung von Bauland, Miet- und Geschäftshäusern als gewillkürtes Betriebsvermögen bei Land- und Forstwirten, in: InfStW, 37. Jg. (1983), S. 249-251.

WITTMANN, W. (Wertbegriff 1956): Der Wertbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Köln und Opladen 1956.

WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT beim Bundesministerium der Finanzen (Gutachten 1967): Gutachten zur Reform der direkten Steuern, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bonn 1967.

WÖHE, G. (Betriebswirtschaftliche Steuerlehre 1961): Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre - eine spezielle Betriebswirtschaftslehre?, in: ZfhF, 13. Jg. (1961), S. 49-70; wiederabgedruckt in: WÖHE, G.: Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensbesteuerung - Ausgewählte Aufsätze -, München 1984, S. 51-72.

WÖHE, G. (Möglichkeiten 1971): Möglichkeiten und Grenzen einer großen Steuerreform, in: DStR, 9. Jg. (1971), S. 199-205. Der Beitrag ist auch enthalten in: WÖHE, G.: Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensbesteuerung - Ausgewählte Aufsätze -, München 1984, S. 211-223.

WÖHE, G. (Entwicklungstendenzen 1974): Betriebswirtschaftslehre, Entwicklungstendenzen der Gegenwart, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Bd. I/1, Stuttgart 1974, Sp. 710-747. Der Beitrag ist auch enthalten in: WÖHE, G.: Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensbesteuerung - Ausgewählte Aufsätze -, München 1984, S. 3-35.

WÖHE, G. (Steuerlehre I 1978): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 5. Aufl., München 1978.

WÖHE, G. (Vermögensteuer 1981): Vermögensteuer, in: Handwörterbuch des Steuerrechts, 2. Aufl., München und Bonn 1981, S. 1549-1552.

WÖHE, G. (Aufgaben 1983): Die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und das Postulat der Wertfreiheit, in: Unternehmung und Steuer, Festschrift zur Vollendung des 80. Lebensjahres von P. Scherpf, hrsg. von L. Fischer, Wiesbaden 1980, S. 5-20.

WÖHE, G. (Die Steuern 1983): Die Steuern des Unternehmens, 5. Aufl., München 1983.

WÖHE, G. (Betriebswirtschaftslehre 1984): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 15. Aufl., München 1984.

WÖHE, G. (Bilanzierung 1984): Bilanzierung und Bilanzpolitik, 6. Aufl., München 1984.

WÖHE, G. (Unternehmensbesteuerung 1984): Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensbesteuerung - Ausgewählte Aufsätze -, München 1984.

WÖHE, G., BIEG, H. (Grundzüge 1984): Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2. Aufl., München 1984.

WOLL, A. (Volkswirtschaftslehre 1984): Allgemeine Volkswirtschaftslehre, 8. Aufl., München 1984.

WÜNDISCH, F. (Unternehmen Potemkin 1965): Das Unternehmen Potemkin - Gedanken zur Einheitsbewertung der Grundstücke, in: FR, 20. (47.) Jg. (1965), S. 427-429.

WÜNDISCH, F. (Unternehmen Potemkin 1967): Nochmals: Das Unternehmen Potemkin, in: FR, 22. (49.) Jg. (1967), S. 132-136.

ZEITEL, G. (Kriterien 1968): Über einige Kriterien zur Beurteilung staatlicher Subventionen, in: FA, N.F., Bd. 27 (1968), S. 187-201.

ZIMMERMANN, W. (Änderung 1984): Erstes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 29.6.1984, in: DB, 37. Jg. (1984), S. 1548-1550.

2. Statistische Quellen

Agrar- und ernährungspolitische Berichte der Bundesregierung:

Agrarbericht 1982, BT-Drucksache 9/1340
Agrarbericht 1982, Materialband, BT-Drucksache 9/1341

Agrarbericht 1983, BT-Drucksache 9/2402
Agrarbericht 1983, Materialband, BT-Drucksache 9/2403

Agrarbericht 1984, BT-Drucksache 10/980
Agrarbericht 1984, Materialband, BT-Drucksache 10/981

BERICHTE der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen und Steuervergünstigungen für die Jahre 1973-1984 gemäß § 12 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG) vom 8. Juni 1967 (Fünfter bis Neunter Subventionsbericht):

Fünfter Subventionsbericht, 1973-1976, Bundestagsdrucksache 7/4203, Bonn 1975.

Sechster Subventionsbericht, 1975-1978, Bundestagsdrucksache 8/1195, Bonn 1977.

Siebenter Subventionsbericht, 1977-1980, Bundesratsdrucksache 372/79, Bonn 1979.

Achter Subventionsbericht, 1979-1982, Bundesratsdrucksache 500/81, Bonn 1981.

Neunter Subventionsbericht, 1981-1984, Bundestagsdrucksache 10/352, Bonn 1983.

Finanzbericht 1979, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1978.

Finanzbericht 1982, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1981.

Finanzbericht 1984, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1983.

STATISTISCHES BUNDESAMT (Hrsg.), (Einheitswerte 1979): Einheitswerte des Grundvermögens 1964, Fachserie 14, Reihe 7.5.2., Stuttgart und Mainz 1979.

(Einheitswerte 1982): Einheitswerte der gewerblichen Betriebe 1977, in: WiSta 1982, Heft 10, S. 732-737.

(Ernte 1982): Anbau und Ernte der Feldfrüchte, in: WiSta 1982, S. 812-814.

(Kaufwerte 1977): Kaufwerte landwirtschaftlichen Grundbesitzes 1976, in: WiSta 1977, Heft 10, S. 638-639.

(Kaufwerte 1980): Kaufwerte für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke 1979, in: WiSta 1980, Heft 10, S. 693-696.

(Kaufwerte 1983): Durchschnittliche Kaufwerte landwirtschaftlich genutzter Grundstücke, in: WiSta 1983, Heft 11, Tabellenteil, S. 769.

(Kaufwerte 1983): Kaufwerte landwirtschaftlich genutzter Grundstücke 1982, in: WiSta 1983, Heft 11, S. 871-874.

(Statistisches Jahrbuch 1980): Statistisches Jahrbuch 1980 für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Mainz 1980.

(Statistisches Jahrbuch 1984): Statistisches Jahrbuch 1984 für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Mainz 1984.

STATISTISCHES LANDESAMT Baden-Württemberg (Hrsg.), (Land- und Forstwirtschaft 1981): Statistik von Baden-Württemberg, Bd. 305, Die Land- und Forstwirtschaft 1981, Stuttgart 1982.

(Land- und Forstwirtschaft 1982): Statistik von Baden-Württemberg, Bd. 317, Die Land- und Forstwirtschaft 1982, Stuttgart 1983.

3. Gesetze

Abgabenordnung vom 16.03.1976, BGBl I 1976, S. 613 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Bewertungsgesetz vom 29.09.1974 (BewG 1974), BGBl I 1974, S. 2369 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Bürgerliches Gesetzbuch vom 18.08.1896, RGBl 1896, S. 195 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Bundesbaugesetz vom 18.08.1976, BGBl I 1976, S. 2257 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Einkommensteuergesetz vom 29.03.1920, RGBl I 1920, S. 359 ff.

Einkommensteuergesetz vom 10.08.1925, RGBl I 1925, S. 189 ff.

Einkommensteuergesetz vom 26.10.1934, RGBl I 1934, S. 1005 ff.

Einkommensteuergesetz vom 06.12.1981 (EStG 1981), BGBl I 1981, S. 1249 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz vom 30.06.1906, RGBl 1906, S. 620 ff.

Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) vom 17.04.1974, BGBl I 1974, S. 933 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Erstes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 29.06. 1984, BGBl I 1984, S. 796 ff.

Gesetz über einen einmaligen und außerordentlichen Wehrbeitrag vom 03.07.1913, RGBl I 1913, S. 503 ff.

Gesetz über die Schätzung der Kulturböden (Bodenschätzgesetz) vom 16.10.1934, RStBl 1934, S. 1306 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Gesetz über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittsätzen (GDL) vom 15.09.1965, BGBl I 1965, S. 1350 ff.

Gesetz zur Änderung bewertungsrechtlicher Vorschriften vom 22.07.1970, BGBl I 1970, S. 1118 ff.

Gesetz zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft vom 25.06.1980, BGBl I 1980, S. 732 ff.

Gesetz zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit und zur Einschränkung von steuerlichen Vorteilen (Steuerentlastungsgesetz 1984) vom 22.12.1983, BGBl I 1983, S. 1583 ff.

Kraftfahrzeugsteuergesetz vom 01.02.1979, BGBl I 1979, S. 132 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Landwirtschaftsgesetz vom 05.09.1955, BGBl I 1955, S. 565 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919, RGBl I 1919, S. 1993 ff.

Reichsbewertungsgesetz vom 10.08.1925, RGBl I 1925, S. 214 ff.

Reichsbewertungsgesetz vom 16.10.1934, RGBl I 1934, S. 1005 ff.

Steueränderungsgesetz vom 26.06.1973, BGBl I 1973, S. 676 ff.

Umsatzsteuergesetz vom 26.11.1979 (UStG 1980), BGBl I 1979, S. 1953 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

4. Gesetzesbegründungen

Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes, Bundestags-Drucksache IV/1488.

Begründung zum Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, Bundesrats-Drucksache 140/72.

Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 8/3239.

Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Wirtschaft und Beschäftigung und zur Entlastung des Bundeshaushaltes (Haushaltsbegleitgesetz 1983), Bundestags-Drucksache 9/2074.

Begründung zum Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, Bundestags-Drucksache 10/1483.

Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Bundestags-Drucksache 8/3673.

Beschlußempfehlung des Finanzausschusses zum Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes, Bundestags-Drucksache 10/1643.

5. Verwaltungsanweisungen

a) Verordnungen

Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz 1925 vom 14.05.1926, RGBl I 1926, S. 227 ff.

Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz 1934 vom 02.01.1935, RGBl I 1935, S. 81 ff.

Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 23.06.1982 (EStDV 1981),BGBl I 1982, S. 700 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung vom 26.01.1979, BGBl I 1979, S. 114 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

Schätzungsrahmen zum Bodenschätzgesetz mit Erläuterungen, BStBl I 1967, S. 431 ff.

Vorläufige Verordnung über die Ordnungsmäßigkeit der landwirtschaftlichen Buchführung, RStBl 1925, S. 183 f.

Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 01.12.1930, RGBl I 1930, S. 517 ff.

Verordnung über die landwirtschaftliche Buchführung vom 05.06. 1935, RStBl 1935, S. 950 ff.

Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 26.12.1936 (VOL), RStBl 1937, S. 33 ff.

Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 02.06.1949, Amtliches Mitteilungsblatt der Verwaltung für Finanzen 1948/49, S. 154 ff.

Verordnung zur Durchführung des § 55 Abs. 3 und 4 des Bewertungsgesetzes vom 27.07.1967, BStBl I 1967, S. 295 ff.

Erste Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 30.08.1967, BStBl I 1967, S. 340 ff. (Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der landwirtschaftlichen Nutzung und der Sonderkulturen Hopfen und Spargel).

Zweite Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 24.11.1967, BStBl I 1967, S. 448 ff. (Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der weinbaulichen Nutzung).

Dritte Verordnung zur Durchführung des § 39 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes vom 07.12.1967, BStBl I 1967, S. 456 ff. (Vergleichszahlen der Hauptbewertungsstützpunkte der gärtnerischen Nutzung).

Verordnung zur Durchführung des § 55 Abs. 8 des Bewertungsgesetzes vom 11.08.1967, BStBl I 1967, S. 336 (Vergleichswerte der Hauptbewertungsstützpunkte der forstwirtschaftlichen Nutzung).

Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken vom 15.08.1972, BGBl I 1972, S. 1417 ff. mit allen nachfolgenden Änderungen.

b) Richtlinien

Allgemeine Verwaltungsvorschrift über Richtlinien zur Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (BewRL), Teile 1-4 vom 17.11.1967, BStBl I 1967, S. 397 ff., Teile 5-7 vom 17.01.1968, BStBl I 1968, S. 223 ff.

Einkommensteuerrichtlinien vom 28.12.1984 (EStR 1984), BStBl I 1985, Sondernummer 2/1985.

Richtlinien für die Bewertung des Grundbesitzes im Hauptfeststellungszeitraum 1964 (Fortschreibungsrichtlinien), BStBl I 1971, S. 638 ff.

Vermögensteuerrichtlinien für die Vermögensteuer-Hauptveranlagung 1983 vom 31.01.1983 (VStR 1983), BStBl I 1983, S. 124 ff.

c) Erlasse

Erlaß des Niedersächsichen Finanzministeriums vom 25.04.1972, S - 222 - 1 - 31, in: BB, 27. Jg. (1972), S. 566 f.

Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 05.09.1925 - III e 5200 -. Vorläufige Richtlinien für die Ermittlung des Gewinns bei buchführenden Landwirten, RStBl 1925, S. 184 ff.

Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 12.08.1926 - III e/u 8700 -, RStBl 1926, S. 277 f.

Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 27.06.1928 - III e 3000 -, RStBl 1928, S. 221 ff.

Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 08.05.1931, S 2140 - 8 - III, RStBl 1931, S. 315 ff.

Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 22.06.1932, S 2141 - 10 - III, RStBl 1932, S. 617 ff.

Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 31.12.1936, S - 2142 - 85 - III, RStBl 1937, S. 35 ff.

6. Urteile

a) des Bundesverfassungsgerichts

Beschluß des BVerfG vom 15.05.1970 - 1 BvL 17/67, BStBl II 1970, S. 579-584.

Beschluß des BVerfG vom 10.02.1976 - 1 BvL 8/73, BStBl II 1976, S. 311-318.

Beschluß des BVerfG vom 04.06.1976 - 1 BvR 360/74, BStBl II 1976, S. 637-638.

b) des Reichsfinanzhofs

vom	28.04.1938	III 345/37	RStBl 1938, S. 716.

c) des Bundesfinanzhofs

vom	02.02.1951	IV 250/504 U	BStBl III 1951, S. 65-67.
vom	31.03.1955	IV 154/54 U	BStBl III 1955, S. 150-151.
vom	12.07.1955	I 113/534 U	BStBl III 1955, S. 267-268.
vom	23.10.1956	I 116/554 U	BStBl III 1957 S. 17-19.
vom	15.11.1956	IV 430/554 U	BStBl III 1957, S. 37-38.
vom	09.12.1960	IV 67/58 U	BStBl III 1961, S. 124-126.
vom	12.05.1961	III R 119-130/60	HFR 1962, S. 325-328.
vom	13.11.1963	GrS 1/63 S	BStBl III 1964, S. 124-128.
vom	18.03.1964	IV 114/61 S	BStBl III 1964, S. 303-306.
vom	05.11.1964	IV 11/64 S	BStBl III 1964, S. 602-611.
vom	12.11.1964	IV 153/64 U	BStBl III 1965, S. 90-91.

vom	16.12.1965	IV 299/61 U	BStBl III 1966, S. 193-195.
vom	21.12.1965	III 291/62 U	BStBl III 1966, S. 138-141.
vom	16.10.1970	III R 25/69	BStBl II 1971, S. 287-289.
vom	15.07.1971	IV R 156-157/67	BStBl II 1972, S. 8-10.
vom	04.08.1972	III R 47/72	BStBl II 1972, S. 849-850.
vom	07.03.1974	IV R 196/72	BStBl II 1974, S. 383-385.
vom	28.06.1974	III R 43/73	BStBl II 1974, S. 702-704.
vom	05.11.1974	VIII R 254/71	BStBl II 1975, S. 118-119.
vom	26.01.1976	VIII R 15/73	BStBl II 1976, S. 492-494.
vom	04.02.1976	I R 113/74	BStBl II 1976, S. 423-425.
vom	18.03.1976	IV R 52/72	BStBl II 1976, S. 482-485.
vom	06.05.1977	III R 17/75	BStBl II 1977, S. 626-628.
vom	23.02.1979	III R 44/77	BStBl II 1979, S. 618-620.
vom	06.12.1979	IV R 32/79	BStBl II 1980, S. 423-427.
vom	17.01.1980	IV R 33/76	BStBl II 1980, S. 323-327.
vom	26.09.1980	III R 21/78	BStBl II 1981, S. 153-155.
vom	27.11.1980	IV R 31/76	BStBl II 1981, S. 518-522.
vom	28.11.1980	III R 86/78	BStBl II 1981, S. 353-355.
vom	05.12.1980	III R 56/77	BStBl II 1981, S. 498-501.
vom	05.02.1981	IV R 163/77	BStBl II 1981, S. 359-362.
vom	29.10.1981	IV R 138/78	BStBl II 1982, S. 381-385.
vom	05.11.1981	IV R 180/77	BStBl II 1982, S. 158-161.
vom	18.02.1982	IV R 100/79	BStBl II 1982, S. 536-538.

vom 12.08.1982	IV R 69/79	BStBl II 1983, S. 36-38.
vom 28.07.1983	IV R 174/80	BStBl II 1984, S. 97-99.
vom 13.10.1983	IV R 217/80	BStBl II 1984, S. 198-201.
vom 25.11.1983	III R 73/80	BStBl II 1984, S. 292-294.
vom 07.06.1984	IV R 276/83	BStBl II 1984, S. 651-653.

d) der Finanzgerichte

Urteil des FG Düsseldorf vom 12.06.1967, V 42-48/66 E, EFG 1968, S. 253-255.

Vorlagebeschluß des Niedersächsichen Finanzgerichts an das Bundesverfassungsgericht vom 13.10.1978 - I 290/77, EFG 1979, S. 28-29.

Urteil des Niedersächsichen Finanzgerichts vom 12.09.1983, XII 5/82, EFG 1984, S. 238-239.

Druck und Verarbeitung: copy shop, darmstadt, tel. 21353